

**PENGARUH KARAKTERISTIK, KOMPLEKSITAS, DAN TEMUAN
AUDIT TERHADAP TINGKAT PENGUNGKAPAN LAPORAN
KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DENGAN SISTEM
PENGENDALIAN INTERN SEBAGAI
VARIABEL MODERATING
(Studi Pada LKPD Kabupaten/Kota di Sulawesi Selatan)**



SKRIPSI

Diajukan Untuk Memenuhi Salah Satu Syarat Meraih
Gelar Sarjana Ekonomi (SE) Jurusan Akuntansi
pada Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam
UIN Alauddin Makassar

Oleh :

AYU RAHAYU

10800112091

**FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS ISLAM
UNIVERSITAS ISLAM NEGERI ALAUDDIN MAKASSAR**

2016

PERNYATAAN KEASLIAN SKRIPSI

Mahasiswa yang bertanda tangan dibawah ini :

Nama : Ayu Rahayu
NIM : 10800112091
Tempat/Tanggal Lahir : Kampili, 08 Agustus 1993
Jurusan : Akuntansi
Fakultas : Ekonomi dan Bisnis Islam
Alamat : Desa Kampili, Kec. Pallangga, Kab. Gowa
Judul : Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas, dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Moderating (Studi Pada LKPD Kabupaten/Kota di Sulawesi Selatan)

Dengan penuh kesadaran, penyusun yang bertanda tangan di bawah ini, menyatakan bahwa skripsi ini yang berjudul “Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Moderating (Studi Pada LKPD Kabupaten/Kota di Sulawesi Selatan)” benar adalah hasil karya penyusunan sendiri. Jika di kemudian hari terbukti bahwa ia merupakan duplikasi, tiruan, plagiasi, atau di buat oleh orang lain, sebagian dan seluruhnya, maka skripsi dan gelar yang diperoleh karenanya, batal demi hukum.

Gowa, November 2016
Penyusun,

Ayu Rahayu
NIM : 10800112091

PENGESAHAN SKRIPSI

Skrripsi yang berjudul **“Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Moderating (Studi pada LKPD Kabupaten/Kota di Sulawesi Selatan)”**, yang disusun oleh **Ayu Rahayu**, NIM: 10800112091, mahasiswa jurusan Akuntansi pada Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam UIN Alauddin Makassar, telah diuji dan dipertahankan dalam sidang munaqasyah yang diselenggarakan pada tanggal 29 november 2016, bertepatan dengan 29 Shafar 1438 H, dan dinyatakan telah dapat diterima sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana Ekonomi pada Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam Jurusan Akuntansi.

Makassar, 29 November 2016

29 Shafar 1438 H

DEWAN PENGUJI

Ketua : Prof. Dr. H. Ambo Asse, M.Ag
Sekretaris : Dr. H. Abdul Wahab, SE., M.Si
Penguji I : Prof. Dr. H. Muslimin Kara, M.Ag
Penguji II : Memen Suwandi, SE., M.Si
Pembimbing I : Jamaluddin M, SE., M.Si
Pembimbing II : Ana Mardiana, S.Pd., M.Si

(.....)

(.....)

(.....)

(.....)

(.....)

(.....)

Diketahui Oleh,

Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam
UIN Alauddin Makassar,



Prof. Dr. H. Ambo Asse., M.Ag.

NIP. 19581022 198703 1 002

KATA PENGANTAR

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

Segala puji bagi Allah yang Maha Bijaksana yang memberikan hikmah kepada siapa yang dikehendaki-Nya. Tiada kata yang patut peneliti ucapkan selain puji syukur Kehadirat Allah SWT. karena atas berkat rahmat-Nya sehingga peneliti merampungkan skripsi ini, walaupun dalam penyusunan skripsi ini peneliti menemukan banyak hambatan-hambatan.

Skripsi dengan judul : **“Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Moderating (Studi Pada LKPD Kabupaten/Kota Di Sulawesi Selatan Periode 2013-2015)”** yang merupakan tugas akhir dalam menyelesaikan studi dan sebagai salah satu syarat yang harus dipenuhi untuk memperoleh gelar Sarjana Ekonomi pada program studi Akuntansi Universitas Islam Negeri Alauddin Makassar. Dalam proses penyusunan hingga skripsi ini dapat terselesaikan, peneliti menyadari bahwa hasil ini tidak akan dapat penulis selesaikan tanpa motivasi, bantuan dan doa dari berbagai pihak.

Dalam kesempatan ini, penulis mengucapkan terima kasih yang teristimewa kepada orang tuaku tercinta. Ayahanda Halik dan Ibunda Rabiati yang senantiasa

menjaga, membimbing, membesarkan dengan penuh kasih sayang, yang menjadi penyemangat hidup, sumber inspirasi, sekaligus memberikan dorongan dan bantuan baik material maupun spiritual. Semoga Allah SWT selalu menjaga kesehatan dan memberikan kemuliaan disisi-Nya.

Selama menempuh studi maupun dalam merampungkan dan menyelesaikan skripsi ini, peneliti banyak dibantu oleh berbagai pihak. Oleh sebab itu, pada kesempatan ini penulis mengucapkan terima kasih kepada :

1. Bapak Prof Dr. Musafir Pababbari M.Si. selaku Rektor Universitas Islam Negeri (UIN) Alauddin Makassar.
2. Bapak Prof. Dr. H. Ambo Asse, M.Ag selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam UIN Alauddin Makassar.
3. Bapak Jamaluddin Madjid, S.E, M.Si selaku Ketua Jurusan Akuntansi UIN Alauddin Makassar dan selaku pembimbing pertama yang dengan penuh kesabaran telah meluangkan waktu dan pikirannya untuk memberikan bimbingan, arahan, dan petunjuk mulai dari membuat proposal hingga rampungannya skripsi ini.
4. Bapak Memen Suwandi S.E, M.Si. selaku Sekretaris Jurusan Akuntansi UIN Alauddin Makassar dan selaku penguji pertama.
5. Ibu Ana Mardinana, S.Pd., M.Si., Ak selaku pembimbing Kedua yang dengan penuh kesabaran telah meluangkan waktu dan pikirannya untuk memberikan bimbingan, arahan, dan petunjuk mulai dari membuat proposal hingga rampungannya skripsi ini.

6. Segenap Dosen Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam UIN Alauddin Makassar yang telah memberikan kesempatan kepada peneliti untuk mengikuti pendidikan, memberikan ilmu pengetahuan, dan pelayanan yang layak selama peneliti melakukan studi.
7. Kantor Perwakilan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Provinsi Sulawesi Selatan yang telah bersedia menerima peneliti melakukan penelitian untuk penyelesaian studi akhir.
8. Rizki auliah yang peneliti anggap seperti saudara selalu menemani baik suka maupun duka yang tidak pernah mengeluh sedikitpun menemani selama pendidikan dan penyelesaian tugas akhir.
9. Ade Mirna, Jumiati, Rosmini Hamzah, Israwati, Muslihah yang selalu membantu peneliti setiap saat, kapanpun dan dimanapun selama 4 tahun terakhir dan selalu menemani peneliti selama menempuh studi serta membantu dalam menyelesaikan tugas akhir peneliti.
10. Hardiansyah dan Ramadhan yang telah membantu peneliti dalam penyelesaian tugas akhir.
11. Muhammad Aksan yang selalu memberikan dorongan dan semangat dalam penyelesaian studi peneliti.
12. Sahabat seperjuangan Akuntansi angkatan 2012 yang telah memberikan dukungan yang tiada hentinya buat peneliti. Serta telah menemani peneliti selama menempuh studi.
13. Semua keluarga, teman-teman dan sahabat-sahabat angkatan 2012, adik-adik dan kakak-kakak serta alumni Akuntansi UIN Alauddin Makassar serta

berbagai pihak yang tidak dapat disebutkan satu per satu yang telah membantu peneliti dengan ikhlas dalam banyak hal yang berhubungan dengan penyelesaian studi peneliti.

Skripsi ini masih jauh dari sempurna walaupun telah menerima bantuan dari berbagai pihak. Apabila terdapat kesalahan-kesalahan dalam skripsi ini sepenuhnya menjadi tanggung jawab peneliti dan bukan para pemberi bantuan, kritik dan saran yang membangun akan lebih menyempurnakan skripsi ini.

Wabillahi Taufik Wal Hidayah Wassalamu 'Alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh.

Samata, November 2016

Ayu Rahayu
NIM. 10800112091



DAFTAR ISI

JUDUL	i
PERNYATAAN KEASLIAN SKRIPSI.....	ii
KATA PENGANTAR	iii
DAFTAR ISI	vii
DAFTAR TABEL.....	ix
DAFTAR GAMBAR	x
ABSTRAK	xi
BAB I PENDAHULUAN.....	1-28
A. Latar Belakang	1
B. Rumusan Masalah	7
C. Hipotesis Penelitian	9
D. Definisi Operasional dan Ruang Lingkup Penelitian	16
E. Kajian Pustaka.....	22
F. Tujuan dan Manfaat Penelitian	26
BAB II TINJAUAN TEORETIS	29-49
A. Teori Keagenan (<i>Agency Teory</i>)	29
B. Standar Akuntansi Pemerintah	30
C. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.....	33
D. Pengungkapan LKPD Dalam Calk.....	35
E. Karakteristik Pemerintah Daerah	38
F. Kompleksitas	39
G. Temuan Audit	40
H. Auditing dalam Perspektif Islam	42
I. Sistem Pengendalian Intern	45
J. Sistem Pengendalian dalam Islam.....	46
K. Kerangka Pikir.....	49
BAB III METODOLOGI PENELITIAN	50-59
A. Jenis dan Lokasi Penelitian	50
B. Pendekatan Penelitian	50
C. Populasi dan Sampel Penelitian	51
D. Metode Pengumpulan Data	52
E. Instrumen Penelitian.....	52
F. Teknik Pengolahan dan Analis Data	53

BAB IV	HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	60-86
A.	Gambaran Umum Objek Penelitian	60
B.	Analisis Hasil Penelitian	63
C.	Pembahasan	79
BAB V	PENUTUP.....	87-88
A.	Kesimpulan	87
B.	Saran	88
DAFTAR PUSTAKA	89-93



DAFTAR TABEL

Tabel 1.1 : Temuan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan	6
Tabel 1.2 : Penelitian Terdahulu	24
Tabel 4.1 : Daftar Sampel Penelitian	62
Tabel 4.2 : Hasil Uji Statistik Deskriptif.....	64
Tabel 4.3 : Hasil Uji Normalitas	66
Tabel 4.4 : Hasil Uji Multikolonieritas	68
Tabel 4.5 : Uji Durbin Watson.....	70
Tabel 4.6 : Hasil Uji Autokorelasi	70
Tabel 4.7 : Hasil Uji Runs Test	71
Tabel 4.8 : Hasil Analisis Regresi.....	72
Tabel 4.9 : Koefisien Determinasi	73
Tabel 4.10: Uji F(F Test)	74
Tabel 4.11 :Uji T (T Test).....	75
Tabel 4.12 :Hasil Uji Selisih Mutlak	77

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 : Rerangka Pikir	49
Gambar 4.1 : Hasil Uji Normalitas – <i>Normal Probability Plot</i>	67
Gambar 4.2 : Hasil Uji Heteroskedastisitas – Scatterplot	69



ABSTRAK

Nama : Ayu Rahayu
Program Studi : Akuntansi
Judul : Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Moderating (Studi pada LKPD Kabupaten/Kota di Sulawesi Selatan)

Penelitian ini bertujuan mengetahui pengaruh karakteristik, kompleksitas dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten/Kota di Sulawesi Selatan tahun 2013-2015. Adapun teknik pengambilan sampel menggunakan *Purposive sampling* dengan 35 sampel. Variabel yang dikaji yaitu ukuran pemda, tingkat kemandirian daerah sebagai proksi dari karakteristik pemda, ukuran legislatif sebagai proksi dari kompleksitas, temuan audit dan tingkat pengungkapan wajib juga digunakan variabel Sistem Pengendalian Intern sebagai pemoderasi.

Sumber data dalam penelitian ini adalah data sekunder. Adapun metode penelitian yang digunakan yaitu menggunakan metode dokumentasi, yaitu dengan mengumpulkan data sekunder berupa laporan keuangan dan data non keuangan. Data sekunder diperoleh langsung dari Kantor BPK Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan berupa Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK-RI Tahun 2013-2015 dan data non keuangan diperoleh dari situs resmi BPS tahun 2013-2015. Alat analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah regresi linier berganda.

Berdasarkan hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa variabel ukuran pemda dan ukuran legislatif berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD, variabel temuan audit memiliki pengaruh negatif signifikan sedangkan tingkat kemandirian daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan. Pengujian simultan menunjukkan pengaruh yang signifikan antara variabel independen dan dependen. Dari hasil regresi moderasi dengan pengujian nilai selisih mutlak Sistem Pengendalian Intern sebagai variabel moderating mampu memoderasi hubungan antara ukuran pemda terhadap tingkat pengungkapan dan sistem pengendalian intern mampu memoderasi hubungan antara ukuran legislatif terhadap tingkat pengungkapan, sementara hubungan antara tingkat kemandirian daerah terhadap tingkat pengungkapan dan hubungan antara temuan audit terhadap tingkat pengungkapan tidak dapat dimoderasi oleh sistem pengendalian intern.

Kata Kunci: Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, Pengungkapan, Standar Akuntansi Pemerintah, Karakteristik pemda, Kompleksitas, Temuan Audit, Sistem Pengendalian Intern

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Tata kelola pemerintahan yang baik atau *good government governance* merupakan hal yang paling mengemuka dalam pengelolaan dan akuntabilitas administrasi publik dewasa ini. Menurut Maulana (2015) tata kelola pemerintahan yang baik merupakan seperangkat prosedur atau proses yang diberlakukan dalam instansi pemerintahan untuk menciptakan harmoni pada pengelolaan dan akuntabilitas operasionalnya. Tata kelola pemerintah yang baik erat kaitannya dengan bagaimana pemerintah mampu melaksanakan otonomi di daerahnya. Hilmi (2011) mengemukakan urusan pemerintah sebagian dialihkan dari pemerintah pusat ke pemerintah daerah. Urusan pemerintah yang pada saat sebelum reformasi sebagian besar ditangani oleh pemerintah pusat, maka setelah reformasi sebagian besar urusan pemerintah tersebut dilimpahkan ke daerah. Syafitri (2012) menyatakan bahwa salah satu upaya konkrit pemerintah daerah untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangannya adalah melalui penyajian laporan keuangan pemerintah daerah yang memenuhi prinsip tepat waktu dan disusun dengan mengikuti standar akuntansi pemerintahan yang telah diterima secara umum.

Standar akuntansi pemerintahan diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 sebagai pengganti dari Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005. Pada awal tahun 2005 diterbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005 tentang standar akuntansi pemerintah (SAP) kas menuju akrual. Kemudian pada tahun 2010 diterbitkan PP No.71 tahun 2010 tentang standar akuntansi pemerintah berbasis full akrual. Maulana (2015) menyatakan bahwa dengan di

terbitkannya PP No 71 tahun 2010 tentunya akan membantu pemerintah untuk mewujudkan tercapainya proses akuntabilitas dan transparansi di pemerintah, sehingga tercipta *good governance*. Perbedaan mendasar antara PP Nomor 71 Tahun 2010 dengan PP Nomor 24 Tahun 2005 ialah pada basis transaksi yang dilakukan. PP Nomor 71 Tahun 2010 berbasis full akrual. Selain itu, hal lain yang membedakan ialah pada PP Nomor 71 Tahun 2010 terdapat dua lampiran.

Lampiran I merupakan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual yang akan dilaksanakan selambat-lambatnya mulai tahun 2014 yaitu berlaku sejak tanggal ditetapkan dan dapat segera diterapkan oleh setiap entitas (strategi penahapan pemberlakuan akan ditetapkan lebih lanjut oleh menteri keuangan dan menteri dalam negeri). Lampiran II merupakan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis kas menuju akrual hanya berlaku hingga tahun 2014. Lampiran II yang berlaku selama masa transisi bagi entitas yang belum siap untuk menerapkan SAP berbasis akrual. Dengan kata lain, Lampiran II merupakan lampiran yang memuat kembali seluruh aturan yang ada pada PP Nomor 24 tahun 2005 tanpa ada perubahan sedikitpun. Keberadaan dua lampiran ini sebagai akibat masih terdapat opini tidak wajar yang diperoleh pemerintah pada tahun 2010. Padahal batas pelaksanaan PP Nomor 24 Tahun 2005 pada masa transisi hanyalah sampai tahun 2008. Berdasarkan hal tersebut, maka pemerintah berkonsultasi dengan Pimpinan DPR dan sepakat bahwa basis akrual akan dilaksanakan secara penuh mulai tahun 2014. Hal ini kemudian mengakibatkan terbitnya PP Nomor 71 Tahun 2010 dengan dua lampiran.

Upaya untuk mewujudkan *good governance* serta meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah, maka baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah, wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban yang berupa laporan keuangan. Undang-Undang Nomor 32

Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah menyatakan bahwa masing-masing pemerintah, baik pemerintah provinsi, kabupaten, dan kota, wajib membuat laporan keuangannya sendiri. Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dalam Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan disebutkan bahwa pengguna laporan keuangan meliputi investor, karyawan, pemerintah, lembaga keuangan dan masyarakat untuk pengambilan keputusan ekonomi. Kualitas dalam pengambilan keputusan dipengaruhi oleh kualitas pengungkapan laporan keuangan yang diberikan melalui laporan tahunan (*annual report*). Agar pengungkapan informasi dalam laporan keuangan dapat dipahami dan tidak menimbulkan salah interpretasi, maka penyajian laporan keuangan harus disertai dengan pengungkapan yang cukup (*adequate disclosure*).

Hal ini sesuai dengan firman Allah SWT dalam QS. An-nisa: 58

إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُكُمْ أَنْ تُؤَدُّوا الْأَمَانَاتِ إِلَىٰ أَهْلِهَا وَإِذَا حَكَمْتُمْ بَيْنَ النَّاسِ أَنْ تَحْكُمُوا بِالْعَدْلِ إِنَّ اللَّهَ نِعِمَّا يَعِظُكُمْ بِهِ ۗ إِنَّ اللَّهَ كَانَ سَمِيعًا بَصِيرًا

UNIVERSITAS ISLAM NEGERI

ALAUDDIN
MAKASSAR



Terjemahnya:

Sesungguhnya Allah menyuruh kamu menyampaikan amanat kepada yang berhak menerimanya, dan (menyuruh kamu) apabila menetapkan hukum di antara manusia supaya kamu menetapkan dengan adil. Sesungguhnya Allah memberi pengajaran yang sebaik-baiknya kepadamu. Sesungguhnya Allah adalah Maha mendengar lagi Maha Melihat (Q.S An-Nisa : 58)

Penjelasan dari surah An-nisa di atas memberikan amanat dan hak kepada yang berhak serta menghukum dengan adil. Keadilan adalah merupakan asas kepemimpinan. Ia adalah asal dari dasar-dasar hukum di dalam islam. Wajib ada bagi masyarakat sosial sehingga terlestarilah keamanan. Seluruh syariat yang datang dari Allah itu mewajibkan mendirikan keadilan. Maka dari itu wajib bagi

perangkat pemerintahan melestarikan keadilan, dalam hal ini pengungkapan laporan keuangan yang mampu mencerminkan kondisi suatu pemerintahan sehingga mampu mewujudkan transparansi dan akuntabilitas keuangan. Hasil laporan keuangan pemerintah yang telah dibuat harus mengikuti Standar Akuntansi Pemerintahan yang berlaku, setelah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) baru kemudian disampaikan kepada DPR/DPRD dan masyarakat umum.

Menurut Heriningsih (2013) bahwa urgensi akan tuntutan untuk terciptanya good governance menjadi harapan masyarakat Indonesia agar tercipta pemerintahan yang bersih dari korupsi, kolusi maupun nepotisme (KKN). Untuk mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik diharapkan akan terbebas dari KKN yang tentunya akan terlihat dari hasil audit dari BPK. Semakin besar temuan yang diperoleh BPK atas audit yang dilakukan maka semakin besar pengungkapan yang harus diungkapkan dalam suatu pemerintahan. Heriningsih (2013) menjelaskan bahwa opini BPK tentunya akan didukung dengan banyaknya informasi yang diungkapkan laporan keuangan pemerintah daerah. Namun demikian tidak semua pemerintah daerah mengungkapkan semua informasi yang harus diungkapkan dalam laporan keuangannya. Salah satu unsur yang menentukan opini wajar tanpa pengecualian adalah pengungkapan. Yusup (2014) menyampaikan bahwa menurut Kepala Perwakilan Provinsi Jawa Barat BPK RI Slamet Kurniawan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) didasarkan pada kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), kecukupan pengungkapan, efektivitas Sistem Pengendalian Intern (SPI), dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.

Kuangan Negara wajib dikelola oleh aparatur negara yang kompeten secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif,

transparan dan bertanggungjawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatuhan sebagai satu prasyarat untuk mendukung keberhasilan penyelenggaraan pemerintahan Negara. Untuk mencapai hal tersebut maka suatu instansi juga membutuhkan suatu sistem pengendalian intern yang kuat serta pengawas keuangan dalam hal ini anggota legislatif sebagai salah satu perannya dalam fungsi pengawasan untuk mencapai tujuan suatu organisasi (Wakhyudi, 2005). Dengan dukungan sistem pengendalian intern yang kuat tentunya akan meningkatkan kualitas pengungkapan laporan keuangan. Sistem pengendalian intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan (PP Nomor 60 Tahun 2008 Tentang SPI). Sedangkan menurut Winarni dan Murni (2007) dalam Khasanah (2014), DPRD memiliki peran dan posisi strategis untuk mengontrol kebijakan keuangan daerah secara ekonomis, efisien, efektif, transparan, dan akuntabel. Sehingga, semakin besar jumlah anggota legislatif diharapkan dapat memperketat pengawasan keuangan pemerintah daerah.

Tingkat pengungkapan wajib LKPD terhadap SAP di Indonesia masih rendah. Dapat dilihat dari hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Liestiani (2008) dengan hasil yang menunjukkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan Pemerintah Daerah sebesar 35,45%, Lesmana (2010) sebesar 22% dan Syafitri (2012) dengan hasil sebesar 52,09%. Hal ini menunjukkan bahwa Pemerintah Daerah belum sepenuhnya mengungkapkan item pengungkapan wajib dalam laporan keuangannya. Sesuai dengan agensi teori, pengelolaan pemerintah daerah harus diawasi untuk memastikan bahwa pengelolaan dilakukan dengan

penuh kepatuhan kepada berbagai peraturan dan ketentuan yang berlaku, kasus tentang tingkat kepatuhan LKPD terhadap ketentuan perundang-undangan masih banyak terjadi di instansi pemerintah di Indonesia sebagaimana terlihat pada tabel ikhtisar hasil pemeriksaan BPK dibawah ini:

Tabel 1.1

Temuan Kelemahan SPI dan Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Perundang-undangan atas Pemeriksaan Keuangan Semester II Tahun 2014

Kelompok temuan	Jumlah Permasalahan	Nilai (Juta Rupiah)
Kelemahan SPI	918	
Kerugian Daerah	483	286.199,10
Potensi Kerugian Daerah	72	1.294.713,01
Kekurangan penerimaan	192	64,564,94
Sub Total 1 (Berdampak finansial)	747	1.645.477,05
Administrasi	425	-
Ketidakhematan	22	33.615,41
Ketidakefisienan	-	-
Ketidakefektifan	13	9.845,55
Sub Total 2 (Total Ketidakpatuhan)	460	43.460,96
Jumlah	2.125	1.688.938,01

Sumber: IHP BPK Semester II (2014)

Berdasarkan hasil pemeriksaan keuangan Semester II Tahun 2014 BPK memeriksa 68 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) 2013. Jumlah Pemerintah Daerah sampai dengan semester II Tahun 2014 adalah 542, namun dari jumlah tersebut yang telah menyusun LKPD Tahun 2013 hanya 524 Pemerintah Daerah. Hasil pemeriksaan tersebut mengungkapkan bahwa kasus kelemahan SPI dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan sebanyak 2.125 kasus, senilai Rp. 1.688.938,01 yang berpotensi mengakibatkan kerugian Negara. Kondisi tersebut membuat peneliti tertarik untuk menganalisis

lebih lanjut mengenai faktor-faktor yang memengaruhi pengungkapan wajib LKPD terhadap SAP.

Penelitian ini mengacu pada penelitian Maulana (2015). Alasan dipilihnya penelitian ini sebagai acuan utama ialah bahwa penelitian Maulana merupakan penelitian terbaru, dan telah mencakup variabel-variabel yang lebih kompleks dan beragam daripada penelitian sebelumnya yang telah dilakukan oleh Liestiani (2008) Lesmana (2010) Yulianingtyas (2011) Syafitri (2012) Susbiyani (2014) serta Khasanah (2014). Maulana tidak hanya menggunakan variabel karakteristik daerah sebagai variabel yang memengaruhi pengungkapan, tetapi juga menambahkan variabel kompleksitas pemerintah daerah dan variabel temuan audit. Perbedaan pada penelitian ini adalah dengan menambahkan variabel Moderating yaitu Sistem Pengendalian Intern. Perbedaan lain juga terdapat pada objek penelitian yaitu pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan serta periode pelaporan.

Berdasarkan fenomena dan adanya inkonsistensi penelitian terdahulu maka peneliti tertarik untuk melakukan penelitian kembali mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat kepatuhan pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah dengan mengangkat judul: **“Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Moderating” (Studi Pada LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Sulawesi Selatan).**

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang diatas, Standar Akuntansi Pemerintah sangat penting untuk transparansi dan akuntabilitas suatu organisasi publik. Lebih lanjut

dijelaskan Lesmana (2010) bahwa kualitas, manfaat, dan kemampuan laporan keuangan tercermin dari kesesuaian format penyusunan dan penyampaian laporan keuangan yang sesuai standar akuntansi. Artinya laporan keuangan yang telah mengikuti SAP telah memenuhi kriteria transparansi bagi pengguna laporan. Sementara dalam beberapa penelitian terkait tingkat pengungkapan dalam laporan keuangan pemerintah, hasilnya menunjukkan bahwa presentase tingkat pengungkapan yang dilakukan pemerintah melalui LKPD masih tergolong rendah, sehingga peneliti ingin menguji pengaruh faktor-faktor yang termasuk karakteristik pemerintah daerah, kompleksitas pemerintah daerah serta temuan audit terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah di Sulawesi-Selatan. Dari penjelasan diatas dapat dirumuskan masalah sebagai berikut:

1. Apakah ukuran pemerintah daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah?
2. Apakah tingkat kemandirian daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah?
3. Apakah ukuran legislatif berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah?
4. Apakah temuan audit berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?
5. Apakah sistem pengendalian intern memoderasi hubungan ukuran pemda, tingkat kemandirian daerah, ukuran legislatif dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah?

C. *Hipotesis Penelitian*

1. Hubungan Antara Ukuran Pemerintah Daerah dengan Tingkat Pengungkapan.

Pada sektor pemerintahan, pemerintah daerah yang memiliki ukuran besar dituntut untuk melakukan transparansi atas pengelolaan keuangannya sebagai bentuk akuntabilitas publik melalui pengungkapan informasi yang lebih banyak dalam laporan keuangan. Menurut Nasser (2009) ukuran pemda adalah suatu nominal yang dapat mendiskripsikan sesuatu. Sebagai informasi bahwa ukuran perusahaan yang diukur dengan menggunakan total aktiva akan lebih baik karena nilai aktiva relatif stabil dibandingkan dengan nilai penjualan dan kapitalisasi pasar dalam mengukur ukuran perusahaan. Lebih lanjut Gunawan (2001) dalam Yulianingtyas (2010) menyatakan bahwa organisasi besar akan lebih banyak disorot oleh publik dan memiliki *public demand* akan informasi yang lebih tinggi dibandingkan dengan organisasi yang lebih kecil.

Girsang (2015) menjelaskan bahwa daerah yang memiliki ukuran total aset yang lebih besar akan memiliki tuntutan yang lebih besar untuk mengungkapkan lebih banyak dalam LKPD. Berdasarkan teori agensi, pihak *principal* mendelegasikan suatu pekerjaan kepada pihak *agent* yang melaksanakan pekerjaan tersebut. Berdasarkan konteks organisasi pemerintahan, rakyat memberikan mandat kepada pemerintah sebagai *agent* untuk menjalankan tugas pemerintahan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat. Semakin besar ukuran pemerintah maka semakin besar pula tuntutan rakyat untuk menyajikan laporan keuangannya secara lengkap sebagai upaya peningkatan transparansi dan mengurangi asimetri informasi. Lebih lanjut Sumarjo (2010) menyatakan dari sudut pandang kinerja ukuran pemerintah yang lebih besar diharapkan memiliki kinerja yang lebih baik pula. Hal ini bisa dikaitkan dari kinerja yang baik maka

semakin tinggi pula pengungkapan dalam laporan keuangan pemerintah daerah. Berdasarkan penjelasan di atas maka hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut:

H1: ukuran pemerintah daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

2. Hubungan Antara Tingkat Kemandirian Daerah dengan Tingkat Pengungkapan.

Menurut Halim (2007) Kemandirian keuangan daerah menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan, dan pelayanan kepada masyarakat yang telah membayar pajak dan retribusi sebagai sumber pendapatan yang diperlukan daerah, tingginya tingkat kemandirian keuangan sangat dipengaruhi oleh jumlah PAD daerah tersebut. Pendapatan Asli Daerah (PAD) memiliki peranan penting dalam pembiayaan daerah, semakin besar PAD yang dimiliki suatu daerah maka semakin besar pula kemampuan daerah tersebut untuk mencapai tujuan otonomi daerah yakni dalam hal peningkatan pelayanan dan kesejahteraan masyarakat yang semakin baik, pengembangan kehidupan demokrasi keadilan dan pemerataan.

Menurut Khasanah (2014) semakin besar kekayaan daerah, maka semakin besar tingkat pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Semakin besar kekayaan daerah, maka semakin besar sumber daya yang dimiliki untuk melakukan pengungkapan sehingga kekayaan daerah yang meningkat dapat meningkatkan tingkat pengungkapan dalam laporan keuangannya. Adanya peningkatan pengungkapan diharapkan mampu mengurangi adanya asimetri informasi antara pemerintah dengan rakyatnya. Berdasarkan penjelasan diatas hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut:

H2: *Tingkat kemandirian daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan.*

3. Hubungan Antara Ukuran Legislatif dengan Tingkat Pengungkapan.

Penelitian ini memproksikan ukuran legislatif dengan jumlah anggota DPRD. Setyaningrum dan Syafitri (2012) menjelaskan dalam pemerintahan Indonesia, yang berperan sebagai badan legislatif adalah Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD). DPRD sebagai wakil masyarakat memiliki fungsi pengawasan, yaitu mengontrol jalannya pemerintahan agar selalu sesuai dengan aspirasi masyarakat dan mengawasi pelaksanaan dan pelaporan informasi keuangan pemerintah daerah agar tercipta suasana pemerintahan daerah yang transparan dan akuntabel.

Penelitian Syafitri (2012) dan Yulianingtyas (2011) menemukan bahwa jumlah anggota legislatif atau DPRD berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan. Menurut Winarna dan Murni (2007) dalam Sumarjo (2010). Peranan DPRD sebagai pengawas keuangan berjalan dengan baik sehingga dapat mengontrol kebijakan keuangan daerah secara ekonomis, efisien, efektif, transparan, dan akuntabel. Semakin besar jumlah anggota legislatif maka diharapkan akan semakin besar tingkat pengawasan yang dilakukan oleh anggota legislatif sehingga dapat mendorong pemerintah daerah untuk melakukan pengungkapan yang lebih besar. Berdasarkan penjelasan di atas maka hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut:

H3: *Ukuran legislatif berpengaruh terhadap tingkat penngungkapan laporan keuangan.*

4. Hubungan Antara Jumlah Temuan Audit dengan Tingkat Pengungkapan.

Menurut Sarah (2014) temuan audit merupakan bukti adanya penyimpangan *fraud* di laporan keuangan. Sedangkan Maulana (2015) menjelaskan bahwa temuan audit merupakan penyimpangan, pelanggaran atau ketidakwajaran yang ditemukan oleh auditor berdasarkan hasil pemeriksaan yang telah dilakukan oleh auditor. Temuan audit BPK merupakan kasus-kasus yang ditemukan BPK terhadap laporan keuangan pemerintah daerah atas pelanggaran yang dilakukan suatu daerah terhadap ketentuan pengendalian intern maupun tingkat kepatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

Hartati (2011) menyatakan salah satu kriteria pemeriksaan atas laporan keuangan, yang dilakukan dalam rangka memberikan pendapat/opini atas kewajaran informasi keuangan, yang disajikan dalam laporan keuangan salah satunya berdasarkan pada pengungkapan yang lengkap (*full disclosure*). Liestiani (2008) menemukan bahwa jumlah temuan audit BPK berkorelasi positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah kabupaten/kota. Dengan adanya temuan ini, maka BPK akan meminta melakukan koreksi dan meningkatkan pengungkapannya. Sehingga, semakin besar jumlah temuan maka semakin besar jumlah tambahan pengungkapan yang akan diminta oleh BPK dalam laporan keuangan. Berdasarkan penjelasan di atas maka hipotesis yang dirumuskan adalah:

H4: *Jumlah temuan audit berpengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan.*

5. Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Hubungan Antara Ukuran Pemerintah Daerah Terhadap Pengungkapan.

Menurut Fikri *et al.* (2015) sistem pengendalian intern merupakan prasyarat bagi penyelenggaraan pemerintahan dan pengelolaan keuangan negara

yang amanah. Karena dengan SPI yang baik maka suatu organisasi akan dapat berjalan dengan baik. Ukuran pemda yang besar akan lebih baik jika didukung oleh sistem pengendalian intern yang baik akan mampu melindungi aset-aset pemerintah daerah, maka akan menghasilkan pengungkapan laporan keuangan yang baik pula.

Penelitian dengan menempatkan sistem pengendalian intern sebagai pemoderasi atas pengaruh karakteristik, kompleksitas dan temuan audit belum pernah dilakukan sehingga peneliti mencoba menguji hal tersebut berdasarkan asumsi yang sudah dipaparkan diatas. Namun sistem pengendalian intern sebagai variabel independen terhadap kualitas informasi laporan keuangan telah dilakukan oleh Sukmaningrum (2012), Nugraha dan Susanti (2010), yang hasilnya menunjukkan adanya pengaruh. Berdasarkan penjelasan diatas maka hipotesis yang dirumuskan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H5: Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Hubungan Ukuran Pemda Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan.

5a. Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Hubungan Antara Tingkat Kemandirian Daerah Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan.

Menurut Afryansyah (2015) kekayaan daerah berbanding lurus dengan tingkat kepedulian masyarakat kepada kinerja pemerintah daerahnya. Semakin besar kekayaan suatu daerah, maka masyarakat akan semakin tertarik untuk menilai bagaimana kekayaan tersebut dikelola oleh pemerintah daerah, dalam penelitian ini tingkat kemandirian daerah akan dihitung dari besarnya jumlah PAD dibagi dengan total pendapatan. Selanjutnya Christiaenssens (1999) menyatakan PAD menunjukkan kinerja daerah untuk menghasilkan pendapatannya secara mandiri. Pemda yang memiliki PAD tinggi akan menunjukkan kepada para

stakeholdersnya bahwa pemda telah menghasilkan kinerja yang tinggi. Kinerja yang tinggi merupakan sinyal dari manajemen publik yang baik.

Menurut Craven & Marston (1999) pemda yang memiliki performa yang buruk akan menghindari pengungkapan sukarela (seperti dalam bentuk *voluntary internet-based disclosure*) dan akan lebih memilih untuk membatasi akses informasi untuk masyarakat. Oleh karena itu, diperlukan adanya sistem pengendalian intern. Menurut Fikri *et al.* (2015) sistem pengendalian intern merupakan prasyarat bagi penyelenggaraan pemerintahan dan pengelolaan keuangan negara yang amanah. Karena dengan SPI yang baik maka suatu organisasi akan dapat berjalan dengan baik. Pemda yang berkinerja baik akan mengungkapkan informasi lebih banyak dan menggunakan teknik pengungkapan yang lebih baik. Berdasarkan penjelasan diatas maka hipotesis yang dirumuskan:

H5a: *Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Hubungan Tingkat Kemandirian Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan.*

5b. Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Hubungan Antara Ukuran Legislatif Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan.

Syafitri (2012) menyatakan DPRD sebagai badan legislatif mempunyai fungsi pengawasan terhadap keuangan daerah agar pemerintah daerah dapat mengelola anggaran yang ada untuk dapat di dayagunakan dengan baik. Banyaknya anggota DPRD diharapkan dapat meningkatkan pengawasan terhadap pemerintah daerah sehingga berdampak dengan adanya peningkatan pada pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Gigilan dan Matsusaka (2001) memproksikan ukuran legislatif dengan jumlah legislatif yang ada di pemerintah daerah di Amerika Serikat. Sumarjo (2010) juga menggunakan proksi jumlah anggota DPRD untuk mengukur ukuran legislatif. Pengawasan terhadap pengelolaan keuangan yang dilakukan oleh DPRD akan lebih maksimal jika

sistem pengendalian intern juga dilaksanakan dengan baik. Dari penjelasan di atas maka dirumuskan hipotesis:

H5b: Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Hubungan Jumlah Legislatif Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan.

5c. Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Hubungan Antara Jumlah Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan.

Temuan audit BPK merupakan kasus-kasus yang ditemukan BPK terhadap laporan keuangan pemerintah daerah atas pelanggaran yang dilakukan suatu daerah terhadap ketentuan pengendalian intern maupun tingkat kepatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Adanya temuan ini menyebabkan BPK akan meminta adanya peningkatan pengungkapan dan koreksi. Maulana (2015) menjelaskan bahwa temuan audit merupakan penyimpangan, pelanggaran atau ketidakwajaran yang ditemukan oleh auditor berdasarkan hasil pemeriksaan yang telah dilakukan.

Jumlah temuan audit erat kaitannya dengan sistem pengendalian intern. Hal ini sesuai dengan penjelasan Suwanda (2013: 94), bahwa pemeriksaan BPK dilaksanakan sesuai dengan Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan keuangan Negara dengan tujuan memberikan pendapat/opini atas ketidakwajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah daerah dengan berdasar pada: a)Efektivitas sistem pengendalian intern, b)Ketaatan terhadap perundang-undangan, c)kecukupan pengungkapan, d)kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan.

H5c: Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Hubungan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

D. Definisi Operasional dan Ruang Lingkup Penelitian

Defenisi Operasional pada penelitian adalah unsur penelitian yang terkait dengan variabel yang terdapat dalam judul penelitian atau yang tercakup dalam paradigma penelitian sesuai dengan hasil perumusan masalah. Penelitian ini berfokus pada pengungkapan wajib laporan keuangan. Variabel penelitian terdiri atas 3 macam, yaitu: variabel terikat (*dependent variabel*) atau variabel tergantung pada variabel lainnya, variabel bebas (*independent variabel*) atau variabel yang tidak bergantung pada variabel lainnya dan Variabel Moderating. Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

1. Variabel Dependen

Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah. Variabel ini diukur dengan berapa banyak butir pengungkapan laporan keuangan berdasarkan standar akuntansi pemerintahan yang diungkapkan oleh pemerintah daerah, yaitu yang tertuang dalam PSAP Nomor 5 sampai dengan PSAP Nomor 9. Tingkat pengungkapan LKPD ini akan menggambarkan seberapa besar tingkat pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah daerah dibanding dengan pengungkapan wajib yang seharusnya disajikan dalam CaLK menurut SAP.

Variabel dependen dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan rumus:

$$DISC = \frac{\text{Jumlah Item yang diungkapkan}}{\text{Total Item yang Harus diungkapkan}} \times 100\%$$

Sebagai pengukur tingkat pengungkapan, penelitian ini menggunakan sistem *scoring*. Sistem *scoring* merupakan sistem pemberian skor dengan membuat daftar *checklist* pengungkapan yang diwajibkan berdasarkan SAP.

Penggunaan sistem *scoring* ini serupa dengan yang pernah dilakukan oleh Lesmana (2010), Liestiani (2012), Syafitri (2012) dan Maulana (2015). Pada penelitian ini akan digunakan indeks pengungkapan dari penelitian Lesmana (2012) yang memuat 46 butir pengungkapan menurut PSAP Nomor 5 sampai dengan Nomor 9 kemudian ditambah 7 butir pengungkapan wajib dalam CaLK sebanyak 7 butir, jadi total ada 53 butir pengungkapan yang akan digunakan dalam penelitian ini.

2. Variabel Independen

a. Ukuran Pemda

Ukuran suatu entitas adalah skala dimana entitas tersebut dapat dikelompokkan berdasar besar kecilnya dengan beberapa cara tolak ukur. Menurut Baber (1983) dalam Susbiyani *et al.* (2014) Pemerintah daerah yang besar umumnya memiliki jumlah yang relatif besar dari total Aset. Lesmana (2010) menyatakan bahwa karakteristik pemerintah daerah berarti sifat khas dari otoritas administratif pemerintah provinsi dan pemerintah kabupaten/kota. Elemen-elemen yang terdapat dalam laporan keuangan pemerintah daerah dapat menggambarkan karakteristik pemerintah daerah.

Yulianingtyas (2010) menyatakan bahwa nilai aset dalam pemerintahan suatu daerah bisa dilihat dari jumlah aset dalam neraca pemerintah daerah tersebut. Telah banyak studi yang mendukung pernyataan bahwa ukuran sebuah organisasi akan secara signifikan mempengaruhi struktur organisasi, dimana organisasi besar cenderung lebih banyak memiliki aturan dan ketentuan daripada organisasi kecil, Ukuran adalah skala atau nominal yang menunjukkan besar atau kecilnya suatu obyek. Proksi untuk variabel ukuran pemerintah daerah pada penelitian ini menggunakan total aset dari pemerintah daerah. Total aset didapatkan dari neraca yaitu jumlah aset lancar dan aset non lancar, total aset

dinyatakan dalam satuan rupiah. Sedangkan total aset pemerintah daerah terdiri dari: Kas di Kas Daerah, Investasi Jangka Panjang, Aset Tetap, Dana cadangan dan Aset lainnya. Variabel ukuran pemda diukur dengan :

$$UKURAN = Total Aset dalam Neraca$$

b. Tingkat Kemandirian daerah

Menurut Halim (2007) Kemandirian keuangan daerah menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan, dan pelayanan kepada masyarakat yang telah membayar pajak dan retribusi sebagai sumber pendapatan yang diperlukan daerah, Tingginya tingkat kemandirian keuangan sangat dipengaruhi oleh jumlah PAD daerah tersebut. Menurut Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang pemerintah daerah dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang perimbangan keuangan antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah sumber pendapatan daerah terdiri dari Pendapatan asli Daerah (PAD), Dana Perimbangan, Lain-lain Pendapatan Daerah yang sah. Pendapatan Asli Daerah (PAD) yaitu pendapatan dari suatu daerah dimana pengelolaannya diurus sendiri oleh rumah tangga/pemerintah daerah itu sendiri. Jenis penerimaan ini terdiri dari:

1) Pajak Daerah

Pajak daerah adalah iuran wajib yang dilakukan oleh orang pribadi atau badan kepada pemerintah daerah tanpa imbalan langsung yang seimbang, yang dapat dipaksakan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku yang digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintah daerah dan pembangunan daerah (Yani, 2002).

2) Retribusi Daerah

Retribusi daerah adalah pungutan daerah sebagai pembayaran atas jasa atau pemberian izin tertentu yang khusus disediakan dan/atau diberikan oleh pemerintah daerah untuk kepentingan orang pribadi atau badan (Yani, 2002).

Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan

Hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan merupakan hasil yang diperoleh dari pengelolaan kekayaan yang terpisah dari pengelolaan APBD.

3) Lain-lain PAD yang Sah

Lain-lain PAD yang sah merupakan penerimaan daerah yang tidak termasuk dalam jenis pajak daerah, retribusi daerah, dan hasil pengelolaan daerah yang dipisahkan.

Pengukuran variabel ini menggunakan rasio yang ditunjukkan dengan membandingkan Pendapatan Asli Daerah dengan Total Pendapatan Daerah. Sedangkan rumus rasio kemandirian keuangan daerah yang digunakan dalam penelitian ini sesuai dengan Halim (2007) adalah sebagai berikut:

$$TKD = \frac{PAD}{TPD}$$

Keterangan:

TKD = Tingkat Kemandirian Daerah

PAD = Pendapatan Asli Daerah

TPD = Total Pendapatan Daerah

c. Ukuran Legislatif

Menurut Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 Pasal 104 ayat 1 lembaga legislatif atau Dewan Perwakilan Rakyat Daerah atau yang dikenal dengan DPRD, merupakan lembaga perwakilan rakyat daerah dan berkedudukan sebagai unsur penyelenggaraan pemerintahan daerah. DPRD memiliki fungsi legislasi,

anggaran, dan pengawasan (Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004). Dalam proses penyusunan APBD, kepala daerah menyampaikan rancangan peraturan daerah tentang APBD beserta lampirannya kepada DPRD paling lambat pada minggu pertama bulan Oktober tahun anggaran sebelumnya dari tahun yang direncanakan untuk mendapatkan persetujuan bersama.

Winarni dan Murni (2007) dalam Khasanah (2014), DPRD memiliki peran dan posisi strategis untuk mengontrol kebijakan keuangan daerah secara ekonomis, efisien, efektif, transparan, dan akuntabel. Sehingga, semakin besar jumlah anggota legislatif diharapkan dapat memperketat pengawasan keuangan pemerintah daerah. Konsekuensinya ialah pemerintah daerah akan lebih bertanggung jawab dalam mengungkapkan informasi akuntansi sesuai ketentuan SAP DPRD merupakan suatu lembaga perwakilan rakyat yang memiliki fungsi pengawasan terutama dalam hal pengawasan keuangan daerah, Sehingga diharapkan dengan semakin banyaknya anggota DPRD akan semakin meningkatkan pengawasan yang berujung pada peningkatan pengungkapan laporan keuangan yang dilakukan oleh pemerintah daerah setempat. Variabel ukuran legislative diukur dengan:

$$LEG = \text{Jumlah Anggota DPRD}$$

d. Temuan Audit

Zamzani (2014:1) menyebutkan dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) audit didefinisikan sebagai proses identifikasi masalah, analisis dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif dan professional berdasarkan standar audit untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara. Kawedar (2010), menyatakan bahwa untuk meningkatkan kualitas

transparansi dan akuntabilitas laporan keuangan pemerintah maka laporan keuangan perlu diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan. Kualitas audit merupakan faktor utama dalam praktek audit. Kebutuhan audit pemerintahan didasari oleh adanya tuntutan akuntabilitas publik terhadap entitas pemerintah oleh masyarakat. Tidak seperti pada sektor swasta di mana para investor atau pemilik perusahaan, kreditur, dan pemerintah sangat menuntut akan adanya audit, audit pemerintahan timbul karena tuntutan hukum dan peraturan kelompok masyarakat yang berkepentingan.

Undang-Undang No. 15 tahun 2004 tentang pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara menyatakan bahwa pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Pemeriksaan keuangan negara dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan terdiri dari pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu.

Mustikarini dan Fitriarsi (2012) menggunakan temuan pemeriksaan atas ketidakpatuhan pemerintah daerah terhadap peraturan perundang-undangan sebagai proksi dari jumlah temuan audit BPK. Handayani (2010) juga menggunakan proksi yang sama dengan Mustikarini dan Fitriarsi (2012) untuk mengukur jumlah temuan audit BPK. Berdasarkan dua peneliti tersebut, penelitian ini menggunakan temuan pemeriksaan atas ketidakpatuhan pemerintah daerah terhadap peraturan perundang-undangan untuk mengukur jumlah temuan audit BPK.

$$\text{Temuan} = \text{Jumlah Temuan Audit}$$

3. Variabel Moderating

Variabel moderating yaitu variabel yang memengaruhi (menguatkan atau melemahkan) hubungan antara variabel independen terhadap variabel dependen. Dalam penelitian ini variabel pemoderasi yaitu sistem pengendalian intern. Variabel sistem pengendalian intern diukur dengan menghitung jumlah kasus kelemahan sistem pengendalian intern atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten/Kota di Sulawesi Selatan yang dilaporkan BPK. Kategori *unqualified* diberi nilai 1 dan kategori *non unqualified* diberi nilai 0.

E. Kajian Pustaka

Beberapa penelitian terdahulu tentang pengungkapan laporan keuangan yaitu penelitian Yulianingtyas (2011), Lesmana (2010) dan Syafiti (2012) menemukan bahwa *size* tidak berpengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Khasanah (2014) melakukan penelitian untuk mengetahui tingkat pengungkapan LKPD di Provinsi Jawa Tengah. Hasilnya menunjukkan bahwa *size* yang diproksikan dengan total aset berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan, hasil ini juga didukung dengan penelitian Susbiyani (2014). Pemerintah daerah yang memiliki ukuran besar dituntut untuk melakukan transparansi atas pengelolaan keuangannya sebagai bentuk akuntabilitas publik melalui pengungkapan informasi yang lebih banyak dalam laporan keuangan.

Menurut Halim (2002) Kemandirian daerah adalah salah satu faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian sebelumnya dilakukan Lesmana (2010) dan Liestiani (2012) menemukan bahwa kemandirian daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD, namun hasil berbeda ditemukan dalam penelitian Hilmi

(2011) dan Syafitri (2012) yang tidak menemukan pengaruh antara kemandirian daerah dan tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

Temuan audit merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan LKPD, temuan audit dapat dilihat dari jumlah temuan dari BPK. Penelitian sebelumnya yang dilakukan Liestiani (2012) menyatakan bahwa temuan audit berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat kepatuhan pengungkapan wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, hal ini bertolak belakang dengan penelitian yang dilakukan oleh Hilmi (2011) yang menyatakan bahwa temuan audit tidak berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat kepatuhan pengungkapan wajib Laporan Keuangan Daerah. Masih adanya pertentangan atas hasil penelitian dan adanya ketidakkonsistenan hasil atas faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan, serta telah munculnya peraturan baru tentang Peraturan Standar Akuntansi Pemerintah yaitu PP Nomor 71 Tahun 2010, maka dibutuhkan penelitian lanjutan guna menguji ketidakkonsistenan hasil penelitian tersebut.

Beberapa penelitian hasilnya masih belum konsisten dan berbeda-beda. Berdasarkan fenomena dan adanya inkonsistensi penelitian-penelitian terdahulu maka peneliti tertarik untuk melakukan penelitian kembali mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat kepatuhan pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian mengenai tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah belum banyak dilakukan akibat sulitnya mengembangkan motif yang mendasari pengungkapan dan terbatasnya informasi pemerintah yang bisa diakses publik. Adapun penelitian tentang pengungkapan laporan pemerintah yang pernah dilakukan adalah sebagai berikut:

Tabel 1.2
Penelitian Terdahulu

Penelitian	Variabel yang digunakan	Hasil
Sigit Indra Lesmana (2010)	Ukuran pemerintah daerah, tingkat kewajiban, pendapatan transfer, ukuran pemda, jumlah SKPD, kemandirian keuangan daerah	Umur pemerintah daerah dan kemandirian keuangan daerah memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah. Sedangkan variabel ukuran pemerintah daerah (<i>size</i>), tingkat kewajiban, pendapatan transfer, dan jumlah SKPD berhubungan tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah.
Amirudin Zul Hilmi (2010)	Karakteristik Pemerintah (kekayaan daerah, tingkat ketergantungan, dan total asset), Kompleksitas Pemerintah (jumlah penduduk dan jumlah SKPD), Hasil Audit (jumlah temuan dan tingkat penyimpangan).	Kekayaan daerah, jumlah penduduk, dan tingkat penyimpangan memiliki hubungan positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Sedangkan tingkat ketergantungan, jumlah SKPD memiliki pengaruh negatif dan tidak signifikan. Sementara untuk variabel total aset dan jumlah temuan juga ditemukan hubungan yang negatif namun tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.
Rena Rukmita Yulianingtyas (2011)	<i>Size</i> (ukuran daerah), jumlah SKPD, status daerah, lokasi pemda dan	Hanya jumlah anggota DPRD yang memiliki pengaruh positif dan signifikan sedangkan

	jumlah anggota DPRD. Dimana lokasi pemda dan jumlah anggota DPRD merupakan variabel kontrol.	variabel <i>size</i> , jumlah SKPD, status daerah, lokasi pemda tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah.
. Febriany Syafitri (2012)	Struktur Organisasi (ukuran pemerintah daerah, ukuran legislatif, umur administratif pemerintah daerah, kekayaan pemerintah daerah, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, rasio kemandirian keuangan daerah), Lingkungan Eksternal (pembiayaan utang dan <i>intergovernmental revenue</i>)	Hasil penelitian menunjukkan bahwa ukuran legislatif, umur administratif, kekayaan pemda berpengaruh positif dan signifikan dalam mengukur tingkat pengungkapan LKPD. Variabel ukuran pemda, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, rasio kemandirian keuangan daerah, dan pembiayaan utang memiliki pengaruh tidak signifikan, sedangkan variabel <i>intergovernmental revenue</i> berpengaruh negatif dan signifikan tingkat pengungkapan LKPD.
Khasanah (2014)	Karakteristik pemerintah (Total asset, kekayaan daerah, tingkat ketergantungan dan umur pemerintah daerah), Kompleksitas (jumlah SKPD, ukuran legislative) dan Temuan Audit	Hasil penelitian menunjukkan bahwa dari variabel karakteristik pemerintah hanya total asset yang berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan. Sementara dari kompleksitas pemerintah, hanya variabel jumlah SKPD yang memiliki pengaruh negatif signifikan variabel ukuran legislatif terbukti tidak memiliki pengaruh signifikan. Variabel temuan audit tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan.

Chandra Maulana (2015)	Karakteristik pemerintah (Ukuran pemerintah daerah, tingkat kemandirian, dan <i>intergovernmental revenue</i>), Kompleksitas (jumlah SKPD, ukuran legislative) dan Temuan Audit	hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel ukuran pemda dan jumlah legislatif berpengaruh positif, <i>intergovernmental revenue</i> berpengaruh negatif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. Sedangkan kemandirian daerah, jumlah SKPD dan temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.
------------------------	--	--

F. Tujuan dan Manfaat Penelitian

1. Tujuan Penelitian

Berdasarkan perumusan masalah diatas, maka tujuan dari penelitian ini adalah:

- Untuk menguji dan menganalisis pengaruh ukuran pemda terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah.
- Untuk menguji dan menganalisis pengaruh tingkat kemandirian daerah terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah.
- Untuk menguji dan menganalisis pengaruh ukuran legislatif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah.
- Untuk menguji dan menganalisis pengaruh temuan audit terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah.
- Untuk menguji dan menganalisis pengaruh sistem pengendalian intern dalam memoderasi hubungan ukuran pemda, tingkat kemandirian pemerintah, ukuran legislatif dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah.

2. Manfaat Penelitian

a. Manfaat Teoretis

Secara Teoretis, diharapkan hasil dari penelitian ini dapat memberikan pengaruh bagi pengembangan teori dan pengetahuan di bidang akuntansi, terutama akuntansi sektor publik, berkaitan dengan tingkat pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD). Dalam pengungkapan ini terdapat teori agency dimana pemerintah daerah berusaha menunjukkan tanggungjawab atas kinerjanya yang baik melalui hasil kekayaan yang besar dan sumber daya yang banyak sehingga berupaya mengungkapkannya dengan lebih baik pada laporan keuangannya. Adanya peningkatan pengungkapan diharapkan mampu mengurangi adanya asimetri informasi antara pemerintah dengan rakyatnya.

b. Manfaat Praktis

1. Bagi peneliti

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat untuk memperdalam dan mengaplikasikan teori yang sudah diperoleh, selain itu juga merupakan pelatihan intelektual yang diharapkan dapat mempertajam daya pikir ilmiah serta meningkatkan kompetensi dalam teori akuntansi sektor publik.

2. Bagi Masyarakat

Menjadi bahan dan sumber informasi bagi masyarakat untuk mengetahui tingkat pengungkapan dalam laporan keuangan Pemerintah Daerah yang ada di Sulawesi Selatan.

3. Bagi Pemerintah

Hasil penelitian ini diharapkan menjadi bahan evaluasi untuk mengetahui seberapa jauh tingkat pengungkapan laporan keuangan yang dilaporkan telah sesuai dengan Peraturan SAP yang berlaku. Menjadi dasar evaluasi, masukan dan

pertimbangan untuk pemerintah agar bisa menentukan penilaian atau bahkan *punishment* dan *reward* yang bisa diterapkan dalam hal pengungkapan wajib sesuai SAP yang harus dilakukan pemerintah daerah.



BAB II

TINJAUAN TEORETIS

A. *Teory Keagenan (Agency Theory)*

Menurut DeGeorge (1992) dalam Asmara (2010) teori keagenan menjelaskan hubungan prinsipal dan agen berakar pada teori ekonomi, teori keputusan, sosiologi, dan teori organisasi. Masalah keagenan terjadi pada semua organisasi, baik organisasi publik maupun privat. Stiglitz (1999:203) dalam Asmara (2010) juga menjelaskan *agency theory* menyangkut hubungan kontraktual antara dua pihak yaitu *principal* dan *agent*. *Agency theory* membahas tentang hubungan keagenan dimana suatu pihak tertentu (*principal*) mendelegasikan pekerjaan kepada pihak lain (*agent*) yang melakukan pekerjaan. Salah satu pihak (*principal*) membuat suatu kontrak, baik secara implisit maupun eksplisit, dengan pihak lain (*agent*) dengan harapan bahwa agen akan bertindak/melakukan pekerjaan seperti yang diinginkan oleh prinsipal (dalam hal ini terjadi pendelegasian wewenang).

Pada perusahaan, *agency problem* terjadi antara pemegang saham sebagai *principal* dan manajemen sebagai *agent*. Maulana (2015) menjelaskan teori agensi atau teori keagenan adalah sebuah teori yang mempunyai sudut pandang bahwa *principal* yang dalam hal ini adalah pemilik atau manajemen puncak membawahi *agent* untuk melaksanakan tugas yang efektif, efisien, dan ekonomis sesuai dengan prinsip *value for money*. *Agency theory* memandang bahwa *agent* tidak dapat dipercaya untuk bertindak dengan sebaik-baiknya bagi kepentingan *principal*.

Zimmerman (1977) menyatakan bahwa pada sektor pemerintahan, *agency problem* terjadi antara pejabat pemerintah yang terpilih dan diangkat sebagai

principal dan para pemilih (masyarakat) sebagai *agent*. Lebih lanjut Von Hagen (2003) dalam Syafitri (2012) berpendapat bahwa hubungan *principal*-agen yang terjadi antara pemilih (voters) dan legislatif pada dasarnya menunjukkan bagaimana voters memilih politisi untuk membuat keputusan-keputusan tentang belanja publik untuk mereka dan mereka memberikan dana dengan membayar pajak. Ketika pejabat kemudian terlibat dalam pembuatan keputusan atas pengalokasian belanja dalam anggaran, maka diharapkan dapat mewakili kepentingan atau preferensi *principal* atau pemilihnya.

Maulana (2015) menyampaikan bahwa pada kenyataannya pejabat sebagai agen tidak selalu memiliki kepentingan yang sama dengan publik. Pejabat pada pemerintahan sebagai pihak yang menyelenggarakan pelayanan publik memiliki informasi yang lebih banyak sehingga menyebabkan adanya asimetri informasi. Adanya asimetri informasi inilah yang memungkinkan terjadinya penyelewengan atau korupsi oleh agen. Sebagai konsekuensinya, pemerintah daerah harus dapat meningkatkan pengendalian internalnya atas kinerjanya sebagai mekanisme *checks and balances* agar dapat mengurangi *information asymmetry*. Pejabat pada pemerintahan juga dapat membuat keputusan atau kebijakan yang hanya mementingkan pemerintah dan penguasa serta mengabaikan kepentingan dan kesejahteraan rakyat. Untuk mengurangi masalah tersebut, upaya yang harus dilakukan pemerintah daerah adalah menyajikan laporan keuangan secara transparan dan akuntabel.

B. Standar Akuntansi Pemerintah

Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang keuangan Negara menyebutkan dengan jelas bahwa laporan pertanggungjawaban pemerintah pusat dan pemerintah daerah harus disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Selanjutnya Undang-Undang No. 1 tahun 2004 juga menyebutkan

arti penting standar akuntansi pemerintahan. Undang-undang otonomi yang terbaru, yaitu Undang-Undang No. 32 Tahun 2004 tentang pemerintah daerah juga menyebutkan penyajian laporan keuangan pemerintah daerah sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa standar akuntansi pemerintahan sangat dibutuhkan sebagai pedoman pelaporan keuangan dalam pemerintahan. Dengan demikian pada tanggal 13 Juni 2005 pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 tentang standar akuntansi pemerintahan. Kemudian pada tahun 2010 diterbitkan PP No.71 tahun 2010 tentang Standar akuntansi pemerintah berbasis full akrual sebagai pengganti dari PP No. 24 Tahun 2005.

PP Nomor 71 Tahun 2010 menjadi prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Dengan demikian, SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia. Implementasi dari peraturan tersebut ialah Laporan Keuangan Pemerintah Pusat maupun daerah secara bertahap didorong untuk menerapkan akuntansi berbasis akrual. Paling lambat tahun 2015, seluruh laporan keuangan pemerintah daerah sudah menerapkan SAP berbasis akrual. SAP dibutuhkan dalam rangka penyusunan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD berupa laporan keuangan yang meliputi:

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

Laporan realisasi anggaran merupakan suatu laporan yang menyajikan informasi mengenai realisasi pendapatan, belanja, transfer, surplus/defisit, dan pembiayaan dari suatu entitas pelaporan yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya. Tujuan pelaporan realisasi anggaran adalah untuk

memberikan informasi tentang realisasi dan anggaran entitas pelaporan secara tersanding.

2. Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan pemerintah daerah mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas dana pada tanggal tertentu. Neraca meliputi sekurangnya pos-pos seperti kas dan setara kas, persediaan, investasi jangka panjang, aset tetap, kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang, dan ekuitas.

3. Laporan Arus Kas

Laporan arus kas menyajikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama satu periode akuntansi, dan saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan.

4. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

CaLK meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam laporan realisasi anggaran, neraca, dan laporan arus kas. Termasuk pula dalam CaLK adalah penyajian informasi yang diharuskan dan dianjurkan oleh pernyataan SAP serta pengungkapan-pengungkapan lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar atas laporan keuangan, seperti kewajiban kontijensi dan komitmen-komitmen lainnya.

Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 menjelaskan bahwa diberlakukannya SAP dalam pertanggungjawaban keuangan pemerintah, diharapkan akan menghasilkan sebuah laporan pertanggungjawaban yang bermutu, memberikan informasi yang lengkap, akurat dan mudah dipahami berbagai pihak terutama DPR dan BPK dalam menjalankan tugasnya. Adanya SAP maka laporan keuangan pemerintah pusat/daerah akan lebih berkualitas (dapat dipahami, relevan, andal dan dapat diperbandingkan). Kemudian laporan

tersebut akan diaudit terlebih dahulu oleh BPK untuk diberikan opini dalam rangka meningkatkan kredibilitas laporan, sebelum disampaikan kepada para *stakeholder* antara lain: pemerintah (eksekutif), DPR/DPRD (legislatif), investor, kreditor dan masyarakat pada umumnya dalam rangka transparansi dan akuntabilitas keuangan negara.

C. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Menurut Standar Akuntansi Keuangan yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), laporan keuangan adalah laporan keuangan bagian dari proses pelaporan keuangan. Laporan keuangan yang lengkap biasanya meliputi neraca, laporan laba-rugi, laporan perubahan posisi keuangan yang disajikan dalam berbagai cara (seperti misalnya sebagai laporan arus kas atau arus dana), catatan dan laporan lain serta materi penjelasan yang merupakan bagian integral dari laporan keuangan. Disamping itu juga termasuk skedul dan informasi tambahan yang berkaitan dengan laporan tersebut misalnya informasi keuangan segmen industri dan geografis serta pengungkapan pengaruh perubahan harga.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) bahwa “laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan”. Sedangkan yang dimaksud dengan entitas pelaporan menurut PP Nomor 71 Tahun 2010 ialah: Unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyajikan laporan pertanggungjawaban, berupa laporan keuangan yang bertujuan umum, yang terdiri dari: (a)Pemerintah pusat; (b)Pemerintah daerah; (c)Masing-masing kementerian negara atau lembaga di lingkungan pemerintah pusat; (d)Satuan organisasi di lingkungan pemerintah

pusat/daerah atau organisasi lainnya, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan.

Menurut Arfianti (2011) laporan keuangan pada dasarnya adalah asersi dari pihak manajemen pemerintah yang menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya. Sedangkan menurut Suwanda (2013) laporan keuangan pemerintah daerah terutama digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk melaksanakan kegiatan operasional pemerintahan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan. Lebih lanjut Choiriyah (2010) menyatakan laporan keuangan menjadi alat yang digunakan untuk menunjukkan capaian kinerja dan pelaksanaan fungsi pertanggungjawaban dalam suatu entitas. Oleh karena itu, pengungkapan informasi dalam laporan keuangan harus memadai agar dapat dijadikan dasar pengambilan keputusan sehingga menghasilkan keputusan yang cermat dan tepat.

Jones (1992) dalam Yulianingtyas (2010) menjelaskan tujuan laporan keuangan untuk lembaga pemerintah atau lembaga non profit adalah untuk memberikan informasi yang berguna untuk memonitor keefektifan manajemen dalam mengelola sumber daya dalam mencapai tujuan organisasi. Oleh karena itu, informasi yang disajikan dalam laporan keuangan bertujuan umum untuk memenuhi kebutuhan informasi kepada kelompok pengguna. Lebih lanjut Yosefrinaldi (2013) juga menyampaikan bahwa laporan keuangan dikatakan berkualitas apabila informasi yang disajikan dalam laporan keuangan tersebut dapat dipahami, memenuhi kebutuhan pemakainya dalam pengambilan keputusan, bebas dari pengertian yang menyesatkan, kesalahan material serta dapat

diandalkan sehingga laporan keuangan tersebut dapat dibandingkan dengan periode-periode sebelumnya.

Penyusunan dan penyajian LKPD dilakukan sesuai dengan peraturan pemerintah yang mengatur tentang Standar Akuntansi Pemerintah. LKPD disajikan harus melampirkan ikhtisar realisasi kinerja dan laporan keuangan BUMD/perusahaan daerah. Selanjutnya LKPD disampaikan kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) untuk dilakukan pemeriksaan. LKPD yang telah diaudit BPK selanjutnya disampaikan ke DPRD untuk dibahas dan ditetapkan dengan peraturan daerah (perda) tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD.

D. Pengungkapan LKPD Dalam Calk

Kata Pengungkapan (*disclosure*) memiliki arti tidak menutupi atau tidak menyembunyikan. Menurut Suhardjanto dan Lesmana (2010) laporan keuangan sebagai bentuk akuntabilitas publik menggambarkan kondisi yang komprehensif tentang kegiatan operasional, posisi keuangan, arus kas, dan penjelasan atas pos-pos yang ada di dalam laporan keuangan tersebut. Penyediaan informasi tersebut untuk kepentingan transparansi, yaitu memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya kepada peraturan perundang-undangan.

Secara umum, tujuan pengungkapan adalah menyajikan informasi yang dipandang perlu untuk mencapai tujuan pelaporan keuangan dan untuk melayani berbagai pihak yang mempunyai kepentingan berbeda-beda. Sedangkan menurut Syafitri (2012) pelaporan laporan keuangan dilakukan untuk kepentingan: (1) Akuntabilitas, berarti mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta

pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan, (2) manajemen, dimaksudkan membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas dana pemerintah untuk kepentingan masyarakat, (3) transparansi, yaitu memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan dan (4) keseimbangan antar generasi, yaitu membantu para pengguna dalam mengetahui kecukupan penerimaan pemerintah pada periode pelaporan untuk membiayai seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan apakah generasi yang akan datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

Menurut Lesmana (2010) Pengungkapan informasi yang memadai, baik data yang bersifat kuantitatif maupun kualitatif, harus ditekankan pada informasi yang material dan relevan yang dapat dipergunakan dalam pengambilan keputusan. Pengungkapan harus dapat menambah nilai informasi dan bukan mengurangnya dengan adanya keterangan yang terlalu terinci dan sulit dianalisis. Salah satu komponen pokok dalam laporan keuangan pemerintah adalah Catatan Atas Laporan Keuangan (CaLK). Pada PP Nomor 71 Tahun 2010 dijelaskan bahwa Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, dan Laporan Arus Kas. Catatan atas Laporan Keuangan juga mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan di dalam Standar Akuntansi

Pemerintahan serta ungkapan-ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar. Berdasarkan PP Nomor 71 Tahun 2010 Lampiran I, Catatan atas Laporan Keuangan mengungkapkan atau menyajikan hal-hal sebagai berikut:

1. Informasi Umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi.
2. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro.
3. Ikhtisar pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target.
4. Informasi tentang dasar penyajian laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya.
5. Rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan.
6. Informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.
7. Informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.

Sedangkan dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 Lampiran II, Catatan atas Laporan Keuangan mengungkapkan atau menyajikan atau menyediakan hal-hal sebagai berikut:

1. Menyajikan informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target Undang-undang APBN/Perda APBD, berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target.
2. Menyajikan ikhtisar pencapaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan.

3. Menyajikan informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan kebijakankebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya.
4. Mengungkapkan informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.
5. Mengungkapkan informasi untuk pos-pos aset dan kewajiban yang timbul sehubungan dengan penerapan basis akrual atas pendapatan dan belanja dan rekonsiliasinya dengan penerapan basis kas.
6. Menyediakan informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.

E. Karakteristik Pemerintah Daerah

Karakteristik adalah ciri-ciri khusus; mempunyai sifat khas (kekhususan) sesuai dengan perwatakan tertentu yang membedakan sesuatu dengan sesuatu yang lain. Menurut Choiriyah (2010) karakteristik perusahaan dapat menjelaskan variasi luas pengungkapan sukarela dalam laporan tahunan. Karakteristik perusahaan merupakan prediktor kualitas pengungkapan. Pernyataan tersebut dapat diterapkan dalam sebuah daerah. Suhardjanto *et al.* (2010) menyatakan karakteristik pemerintah daerah diharapkan dapat menjelaskan kepatuhan pengungkapan wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah sehingga karakteristik pemerintah daerah merupakan prediktor kepatuhan pengungkapan wajib. Karakteristik pemerintah daerah dapat berupa ukuran daerah, kesejahteraan, functional differentiation, umur daerah, latar belakang pendidikan kepala daerah, leverage daerah, dan intergovernmental revenue.

Pada penelitian-penelitian di sektor pemerintahan, karakteristik Pemerintah Daerah sering digunakan sebagai proksi dalam item-item pada laporan

keuangan Pemerintah Daerah yang bersangkutan. Penelitian Lesmana (2010) menerangkan karakteristik daerah melalui beberapa variabel, yaitu ukuran pemda yang dihitung dari total aset dalam neraca, total kewajiban, pendapatan transfer yang diperoleh dari Laporan Realisasi Anggaran, umur pemda, jumlah SKPD, dan kemandirian keuangan daerah yang dihitung dari total Pendapatan Asli Daerah (PAD) dibagi jumlah transfer dan pendapatan. Yulianingtyas (2010) juga melakukan penelitian mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan dengan mendefinisikan karakteristik daerah dengan lebih sedikit variabel yaitu ukuran daerah (size), jumlah SKPD, dan status daerah dimana lokasi pemda dan jumlah anggota DPRD dijadikan variabel kontrol.

Giligan dan Matsusaka (2001) memakai *legislature size* atau jumlah anggota legislatif sebagai karakteristik Pemerintah Daerah di Amerika Serikat. Penelitian terbaru dilakukan Maulana (2015) yang meneliti tentang pengaruh karakteristik daerah terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan, dimana karakteristik daerah diproksikan dengan ukuran pemerintah daerah, rasio kemandirian daerah dan *intergovernmental revenue*.

F. Kompleksitas

Kata “kompleksitas” berasal dari bahasa latin *complexice* yang artinya totalitas atau keseluruhan, sebuah ilmu yang mengkaji totalitas sistem dinamik secara keseluruhan. Menurut Khasanah (2014) kompleksitas adalah kondisi dan beragamnya faktor-faktor yang ada di lingkungan internal dan eksternal yang mempengaruhi organisasi. Kompleksitas dalam pemerintahan dapat diartikan sebagai kondisi dimana terdapat beragam faktor dengan karakteristik berbeda-beda yang mempengaruhi pemerintahan baik secara langsung maupun tidak langsung. Hilmi (2011) menyatakan semakin kompleks suatu pemerintahan dalam menjalankan kegiatan akan menyebabkan semakin besar tingkat pengungkapan

yang dilakukan. Semakin kompleks pemerintahan dibutuhkan pengungkapan yang lebih besar untuk membantu pembaca laporan keuangan memahami kompleksitas kegiatan yang dilakukan pemerintah.

Penelitian ini menggunakan ukuran legislatif yang diproksikan dengan jumlah anggota DPRD untuk mengukur kompleksitas suatu pemerintah daerah. Sumarjo (2010) Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) atau anggota legislatif bertugas mengawasi pemerintah daerah agar pemerintah daerah dapat mengalokasikan anggaran yang ada untuk dapat didayagunakan dengan baik. Bastian (2006) dalam Kusumawardani (2012) menyatakan banyaknya jumlah anggota Dewan Perwakilan Rakyat (DPRD) diharapkan dapat meningkatkan pengawasan terhadap pemerintah daerah sehingga berdampak dengan adanya peningkatan kinerja pemerintah daerah. Penguatan posisi Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) setelah program otonomi daerah memang sesuatu yang didambakan sebagai pengontrol kinerja eksekutif.

G. *Temuan Audit*

Menurut Mulyadi (2002) auditing adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan. Kawedar (2010) menyampaikan untuk meningkatkan kualitas transparansi dan akuntabilitas laporan keuangan pemerintah maka laporan keuangan perlu diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan. Kualitas audit merupakan faktor utama dalam praktek audit. Kebutuhan audit pemerintahan didasari oleh adanya tuntutan akuntabilitas publik terhadap entitas pemerintah oleh masyarakat. Sedangkan Zimmerman (1997) menyatakan tidak seperti pada

sektor swasta di mana para investor atau pemilik perusahaan, kreditur, dan pemerintah sangat menuntut akan adanya audit, audit pemerintahan timbul karena tuntutan hukum dan peraturan kelompok masyarakat yang ber-kepentingan.

Temuan audit BPK merupakan kasus-kasus yang ditemukan BPK dalam laporan keuangan pemerintah daerah atas pelanggaran yang dilakukan suatu daerah terhadap ketentuan pengendalian intern maupun terhadap ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Menurut Setyaningrum (2012) Hasil pemeriksaan audit berupa temuan audit oleh BPK-RI menunjukkan kemampuan auditor dalam mendeteksi kesalahan yang terdapat dalam laporan keuangan yang menunjukkan semakin bagus kualitas audit. Allah SWT berfirman dalam QS. Al-Hujuraat: 6

يَا أَيُّهَا الَّذِينَ ءَامَنُوا إِن جَاءَكُمْ فَاسِقٌ بِنَبَأٍ فَتَبَيَّنُوا أَن تُصِيبُوا قَوْمًا
بِجَهْلَةٍ فَتُصْبِحُوا عَلَىٰ مَا فَعَلْتُمْ نَادِمِينَ ﴿٦﴾

Terjemahnya:

Hai orang-orang yang beriman, jika datang kepadamu orang fasik membawa suatu berita, Maka periksalah dengan teliti agar kamu tidak menimpakan suatu musibah kepada suatu kaum tanpa mengetahui keadaannya yang menyebabkan kamu menyesal atas perbuatanmu itu (QS. Al-Hujuraat/49: 6)

Dari penjelasan surah Al-Hujuraat di atas, dijelaskan bahwa setiap orang dalam menyampaikan sesuatu, hendaknya diteliti terlebih dahulu agar tidak merugikan orang lain dan membawa penyesalan bagi diri sendiri. Adapun keterkaitan dengan pelaporan pemeriksaan, BPK diharapkan meneliti dan melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan yang telah dibuat oleh pemerintah daerah. Penelitian Liestiani (2012) menemukan bahwa jumlah temuan audit BPK berkorelasi positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota. Dengan adanya temuan ini,

BPK akan meminta adanya koreksi dan peningkatan pengungkapannya. Sehingga, semakin besar jumlah temuan maka semakin besar jumlah tambahan pengungkapan yang akan diminta oleh BPK dalam laporan keuangan.

H. Auditing dalam perspektif islam

Sejak pendirian awal negara Islam di Madinah Al Munawwarah pada tahun 622 M., yaitu pada tahun pertama Hijriyah. Pendirian kantor-kantor pemerintahan berkaitan erat dengan sistem administrasi. Pada saat itu, kantor-kantor pemerintahan dikenal dengan nama *Dawawin*, dan bentuk tunggalnya adalah *diwan*. Kata *diwan* berasal dari kata Parsi, tetapi definisi dan penggunaannya telah berjalan di negara Islam. Demikian pula hak dan kewajiban para pegawai di semua level dari sistem administrasi telah dikenal sejak pendirian negara Islam di Madinah pada tahun 622 M. Rasulullah Muhammad shallallahu `alaihi wasallam memiliki 42 penulis yang memiliki spesialisasi di dalam pemerintahannya yang didirikan di Madinah. Setiap pegawai memiliki peran tertentu, demikian pula kewajiban dan gaji mereka juga tertentu dan jelas. Adapun para pegawai yang kompeten telah mendapatkan perhatian dari negara Islam. Sejak awal, negara Islam telah menaruh perhatian pada pemilihan pegawai yang berspesialisasi. Demikian pula kebijakan Rasulullah Muhammad shallallahu `alaihi wasallam dalam memilih pegawai, yaitu dari orang-orang yang beliau pandang memiliki kapabilitas dan kapasitas untuk menduduki jabatan. Rasulullah shallallahu `alaihi wasallam memilih para pegawai itu dari para sahabatnya yang memiliki kapabilitas serta kemampuan dan kelayakan untuk menerima jabatan.

Akuntan adalah sebuah profesi yang tanggungjawabnya adalah menyatakan bahwa laporan keuangan yang dibuat sebuah perusahaan atau instansi itu wajar atau tidak wajar dan menyajikan pernyataan secara tertulis. Seorang

Akuntan akan menyajikan sebuah laporan keuangan yang disusun dari bukti-bukti yang ada dalam sebuah organisasi yang dijalankan oleh sebuah manajemen yang diangkat atau ditunjuk sebelumnya. Manajemen bisa melakukan apa saja dalam menyajikan laporan sesuai dengan motivasi dan kepentingannya, sehingga secara logis dikhawatirkan dia akan memengaruhi kepentingannya. Untuk itu diperlukan Akuntan Independen yang melakukan pemeriksaan atas laporan beserta bukti-buktinya. Metode, teknik, dan strategi pemeriksaan ini dipelajari dan dijelaskan dalam ilmu Auditing. Dalam Islam, fungsi Auditing ini disebut "tabayyun". Kemudian, sesuai dengan perintah Allah dalam Al Quran, kita harus menyempurnakan pengukuran di atas dalam bentuk pos-pos yang disajikan dalam Neraca, sebagaimana digambarkan dalam Surah Al-Israa' ayat 35 yang berbunyi:

وَأَوْفُوا الْكَيْلَ إِذَا كِلْتُمْ وَزَنُوا بِالْقِسْطَاسِ الْمُسْتَقِيمِ ۚ ذَٰلِكَ خَيْرٌ وَأَحْسَنُ تَأْوِيلًا ﴿٣٥﴾

Terjemahnya:

"Dan sempurnakanlah takaran apabila kamu menakar, dan timbanglah dengan neraca yang benar. Itulah yang lebih utama (bagimu) dan lebih baik akibatnya."

Dari paparan di atas, dapat kita tarik kesimpulan, bahwa kaidah Akuntansi dalam konsep Syariah Islam dapat didefinisikan sebagai kumpulan dasar-dasar hukum yang baku dan permanen, yang disimpulkan dari sumber-sumber Syariah Islam dan dipergunakan sebagai aturan oleh seorang Akuntan dalam pekerjaannya, baik dalam pembukuan, analisis, pengukuran, pemaparan, maupun penjelasan, dan menjadi pijakan dalam menjelaskan suatu kejadian atau peristiwa. Bukan hanya itu dalam islam juga telah dijelaskan tentang kode etik akuntan muslim. Kode Etik Akuntan ini adalah merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari syari'ah islam. Dalam sistem nilai Islam syarat ini ditempatkan sebagai landasan semua nilai dan dijadikan sebagai dasar pertimbangan dalam

setiap legislasi dalam masyarakat dan negara Islam. Namun disamping dasar syariat ini landasan moral juga bisa diambil dari hasil pemikiran manusia pada keyakinan Islam. Beberapa landasan Kode Etik Akuntan Muslim ini adalah :

1. Integritas : Islam menempatkan integritas sebagai nilai tertinggi yang memandu seluruh perilakunya. Islam juga menilai perlunya kemampuan, kompetensi dan kualifikasi tertentu untuk melaksanakan suatu kewajiban;
2. Keikhlasan : Landasan ini berarti bahwa akuntan harus mencari keridhaan Allah dalam melaksanakan pekerjaannya bukan mencari nama, pura-pura, hipokrit dan sebagai bentuk kepalsuan lainnya. Menjadi ikhlas berarti akuntan tidak perlu tunduk pada pengaruh atau tekanan luar tetapi harus berdasarkan komitmen agama, ibadah dalam melaksanakan fungsi profesinya. Tugas profesi harus bisa dikonversi menjadi tugas ibadah;
3. Ketakwaan : Takwa merupakan sikap ketakutan kepada Allah baik dalam keadaan tersembunyi maupun terang-terangan sebagai salah satu cara untuk melindungi seseorang dari akibat negatif dari perilaku yang bertentangan dari syari'ah khususnya dalam hal yang berkaitan dengan perilaku terhadap penggunaan kekayaan atau transaksi yang cenderung pada kezaliman dan dalam hal yang tidak sesuai dengan syari'ah;
4. Kebenaran dan Bekerja Secara Sempurna : Akuntan tidak harus membatasi dirinya hanya melakukan pekerjaan-pekerjaan profesi dan jabatannya tetapi juga harus berjuang untuk mencari dan menegakkan kebenaran dan kesempurnaan tugas profesinya dengan melaksanakan semua tugas yang dibebankan kepadanya dengan sebaik-baik dan sesempurna mungkin;

5. Manusia bertanggungjawab dihadapan Allah : Akuntan Muslim harus meyakini bahwa Allah selalu mengamati semua perilakunya dan dia akan mempertanggungjawabkan semua tingkah lakunya kepada Allah nanti di hari akhirat baik tingkah laku yang kecil amupun yang besar.

I. *Sistem Pengendalian Intern*

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 mendefenisikan Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Sedangkan Sistem pengendalian intern pemerintah menurut Yosefrinaldi (2013) adalah Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah.

Martani dan Zaelani (2011) mengutip dari *KPMG Fraud Survey 2006* yang dilakukan di Carolina Amerika Serikat ditemukan bahwa lemahnya pengendalian intern menjadi faktor utama penyebab terjadinya kecurangan yaitu sebesar 33% dari total kasus kecurangan yang terjadi. Faktor kedua adalah diabaikannya sistem pengendalian intern yang telah ada sebesar 24%. Berdasarkan dua faktor tersebut terlihat bahwa keberadaan dan pelaksanaan pengendalian intern sangatlah penting Menurut hasil temuan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) pada tahun 2010 terhadap 516 LKPD, terdapat 5.193 kasus kelemahan SPI. Sedangkan pada tahun 2011 Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) menemukan jumlah kelemahan SPI 5.675 kasus terhadap 520 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Meningkatnya jumlah temuan kasus yang terkait kelemahan pengendalian intern

tentu tidak sejalan dengan tekad pemerintah yang ingin mewujudkan suatu pemerintahan yang bersih dan akuntabel.

Menurut Putri (2015) Kelemahan Sistem Pengendalian Intern Laporan Keuangan Pemerintah Daerah merupakan hasil evaluasi Sistem Pengendalian Intern (SPI) oleh BPK menunjukkan kasus-kasus kelemahan sistem pengendalian intern yang dapat dikelompokkan sebagai kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, serta kelemahan struktur pengendalian intern. Keberadaan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) perlu ditetapkan dan diberdayakan secara tepat agar dapat berperan secara efektif. Hal lainnya yang perlu dibangun dalam penyelenggaraan lingkungan pengendalian yang baik adalah menciptakan hubungan kerja sama yang baik diantara instansi pemerintah yang terkait.

J. Sistem Pengendalian dalam Islam

Hal penting yang tidak boleh diabaikan ketika berbicara tentang pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah adalah sistem pengendalian intern. Sistem pengendalian intern pemerintah, selanjutnya disebut SPIP, adalah sistem pengendalian intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. SPIP bisa dijadikan indikator awal dalam menilai kinerja suatu entitas. Yosefrinaldi (2013) berpendapat bahwa SPIP merupakan suatu cara untuk mengarahkan, mengawasi dan mengukur sumber daya suatu organisasi, dan juga memiliki peran penting dalam pencegahan dan pendeteksian penggelapan (*fraud*) secara dini. SPIP akan membantu memandu entitas berjalan bagaimana semestinya. Sistem pengendalian Intern berfungsi untuk mencegah dan mengatasi berbagai ancaman yang berpotensi merugikan sebuah organisasi. Sementara Pengendalian Internal Menurut Surat Al-Baqarah Ayat 282,

mengandung pesan praktis suatu kegiatan transaksi. Paling tidak ada beberapa syarat yang diungkapkan dalam ayat ini mengenai keabsahan suatu transaksi, diantaranya adalah sebagai berikut:

- a) Untuk setiap agama, baik hutang maupun jual beli secara hutang, haruslah tertulis dan berdokumen.
- b) Harus ada penulis selain dari kedua pihak yang bertransaksi, namun berpijak pada pengakuan orang yang berutang.
- c) Orang yang berhutang dan yang memberikan pinjaman haruslah memperhatikan Tuhan dan tidak meremehkan kebenaran dan menjaga kejujuran.
- d) Selain tertulis, harus ada dua saksi yang dipercayai oleh kedua pihak yang menyaksikan proses transaksi.
- e) Dalam transaksi tunai, tidak perlu tertulis dan adanya saksi sudah mencukupi.

Berikut Terjemahan dari Surah Al-Baqarah ayat 282

Terjemahnya:

Hai orang-orang yang beriman, apabila kamu bermu'amalah tidak secara tunai untuk waktu yang ditentukan, hendaklah kamu menuliskannya. dan hendaklah seorang penulis di antara kamu menuliskannya dengan benar. dan janganlah penulis enggan menuliskannya sebagaimana Allah mengajarkannya, meka hendaklah ia menulis, dan hendaklah orang yang berhutang itu mengimlakkan (apa yang akan ditulis itu), dan hendaklah ia bertakwa kepada Allah Tuhannya, dan janganlah ia mengurangi sedikitpun daripada hutangnya. jika yang berhutang itu orang yang lemah akalnya atau lemah (keadaannya) atau dia sendiri tidak mampu mengimlakkan, Maka hendaklah walinya mengimlakkan dengan jujur. dan persaksikanlah dengan dua orang saksi dari orang-orang lelaki (di antaramu). jika tak ada dua orang lelaki, Maka (boleh) seorang lelaki dan dua orang perempuan dari saksi-saksi yang kamu ridhai, supaya jika seorang lupa Maka yang seorang mengingatkannya. janganlah saksi-saksi itu enggan (memberi keterangan) apabila mereka dipanggil; dan janganlah kamu jemu menulis hutang itu, baik kecil maupun besar sampai batas waktu membayarnya. yang demikian itu, lebih adil di sisi Allah dan lebih menguatkan persaksian dan lebih dekat kepada tidak (menimbulkan) keraguanmu. (Tulislah mu'amalahmu itu), kecuali jika mu'amalah itu perdagangan tunai yang kamu jalankan di antara kamu, Maka tidak ada dosa bagi kamu, (jika) kamu tidak menulisnya. dan persaksikanlah apabila kamu berjual beli; dan

janganlah penulis dan saksi saling sulit menyulitkan. jika kamu lakukan (yang demikian), Maka Sesungguhnya hal itu adalah suatu kefasikan pada dirimu. dan bertakwalah kepada Allah; Allah mengajarmu; dan Allah Maha mengetahui segala sesuatu.

Implementasi terhadap ayat ini bisa saja beraneka, namun pada dasarnya memiliki kesamaan. bahwa ayat ini merupakan ayat ekonomi, dalam arti memiliki pesan-pesan yang menjadi landasan dan sandran kegiatan ekonomi secara teknis. ayat ini pula sering disebut-sebut sebagai akuntansi sebagai akibat adanya unsur perintah pencatatan dalam ayat tersebut. Hal ini sesuai dengan pesan ayat ini karena pada dasarnya akuntansi adalah tentang pencatatan transaksi.

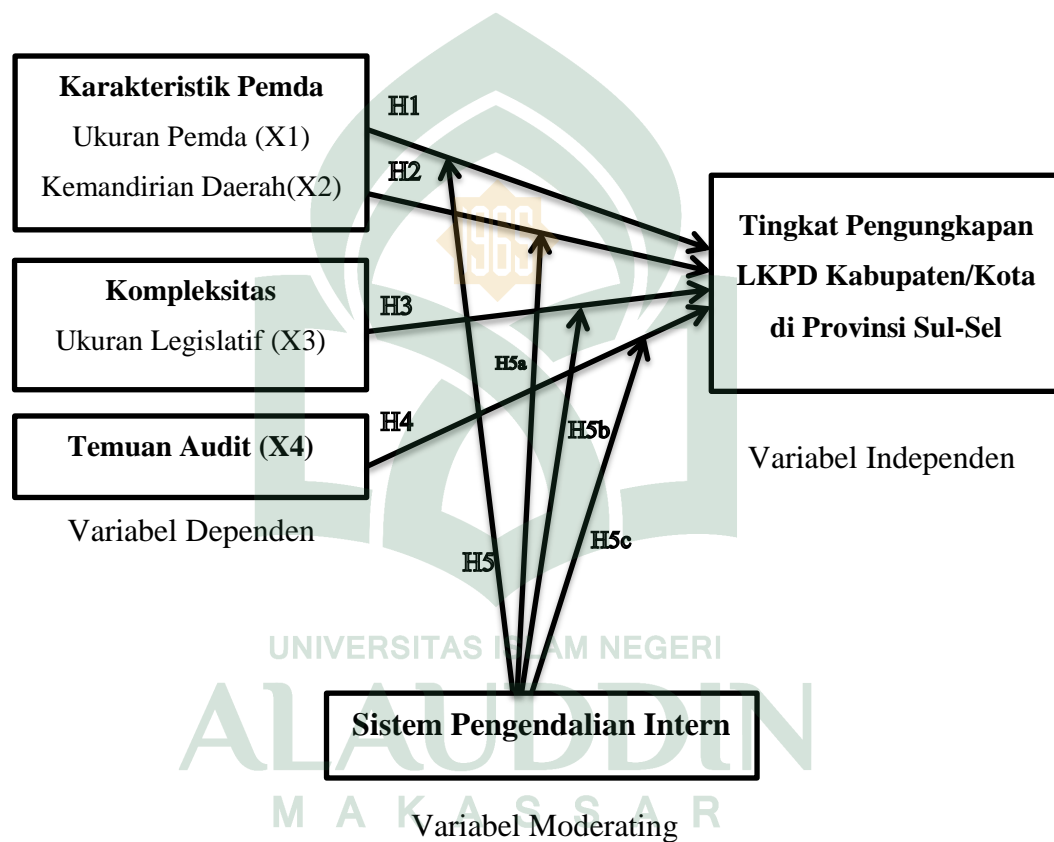
Relevansi pengendalian Internal Dalam Al-Qur'an Setelah kita mempelajari konsep dari pengendalian internal, dan menelaah surat Al-Baqarah ayat 282, maka kita bisa melihat bahwa keduanya memiliki substansi yang sama. Pengendalian internal adalah sebuah langkah atau proses yang dilakukan untuk mengarahkan sebuah organisasi agar dapat menghindarkan dari adanya kekeliruan atau tindakan kecurangan. Al-Baqarah ayat 282 juga menegaskan adanya kewaspadaan dan pencegahan dari tindakan-tindakan kecurangan dan kekeliruan dalam transaksi. Dengan demikian, keduanya memiliki substansi yang sama, yaitu sama-sama menyusun strategi untuk mengarahkan perusahaan atau sebuah organisasi dalam hal ini pemerintah daerah di tiap-tiap Kabupaten/Kota agar terhindar dari kekeliruan dan kecurangan.

K. Kerangka Pikir

Berdasarkan penulisan sebelumnya kerangka pikir yang dapat disimpulkan dalam penulisan ini adalah dimana teori yang digunakan adalah didasarkan pada *agency theory* di dalam teori ini dijelaskan pada sektor pemerintahan, *agency problem* terjadi antara pejabat pemerintah yang terpilih dan diangkat sebagai *principal* dan para pemilih (masyarakat) sebagai *agent*. Untuk mengurangi

masalah tersebut, upaya yang harus dilakukan pemerintah daerah adalah menyajikan laporan keuangan secara transparan dan akuntabel. Adapun kerangka pikir digambarkan sebagai berikut:

Gambar 2.1
Model Kerangka Pikir



BAB III

METODE PENELITIAN

A. Jenis dan Lokasi Penelitian

Jenis penelitian yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah jenis penelitian kuantitatif. Penelitian ini menggunakan paradigma kuantitatif yang digunakan juga sebagai metode tradisional dapat diartikan sebagai metode penelitian yang berlandaskan pada filsafat positivism, digunakan untuk meneliti populasi atau sampel tertentu, teknik pengambilan sampel pada umumnya dilakukan secara random, penggunaan data menggunakan instrument penelitian, analisis data bersifat kuantitatif/statistik dengan tujuan untuk menguji hipotesis yang telah ditetapkan (Sugiono, 2013). Lokasi penelitian yaitu Kantor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan yang berada di Jl. Andi Pangeran Pettarani, Kec. Makassar, Kota Makassar Sulawesi Selatan.

B. Pendekatan Penelitian

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan deskriptif. Pendekatan deskriptif merupakan penelitian terhadap masalah-masalah yang berupa fakta-fakta saat ini dari suatu populasi dengan tujuan untuk menjawab hipotesis yang berkaitan dengan *current* status dari subjek yang diteliti. Lehmann (1979) menyatakan penelitian deskriptif kuantitatif adalah salah-satu jenis penelitian yang bertujuan mendeskripsikan secara sistematis, factual, dan akurat mengenai fakta dan sifat populasi tertentu, atau mencoba menggambarkan fenomena secara detail.

C. *Populasi dan Sampel*

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah laporan keuangan Pemerintah Daerah di Sulawesi Selatan yang telah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang bersumber dari BPK RI. Pemilihan sampel dalam penelitian ini dipilih dengan menggunakan teknik *purposive sampling*, yaitu penentuan sampel yang dilakukan berdasarkan kriteria-kriteria yang dibuat oleh peneliti (Sekaran, 2010 dalam Maulana, 2015).

Kriteria-kriteria atas sampel dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten/Kota di Sulawesi-Selatan pada tahun 2013-2015 yang telah diaudit oleh BPK.
2. Memiliki data yang lengkap untuk pengukuran keseluruhan variabel:
 - a. Menyediakan empat komponen laporan keuangan yaitu Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.
 - b. Menyediakan laporan hasil pemeriksaan sistem pengendalian internal dan laporan hasil pemeriksaan atas kepatuhan terhadap perundang-undangan.
 - c. Menyediakan data jumlah anggota DPRD tahun 2013-2015 pada Daerah Dalam Angka (DDA) masing-masing Pemerintah Daerah atau melalui situs resmi Pemerintah Daerah.
3. Laporan keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Sulawesi Selatan yang telah mendapatkan opini WTP (Wajar Tanpa Pengecualian) pada periode tahun 2013-2015.

Penelitian ini menggunakan laporan keuangan Pemerintah Kabupaten/Kota di Sulawesi Selatan periode tahun 2013-2015 karena didasarkan pada pertimbangan bahwa data yang digunakan dapat menyajikan informasi yang

up to date sehingga bisa menggambarkan kondisi pemerintah daerah terkini. Selain itu, penggunaan LKPD periode tahun 2013-2015 karena LKPD tersebut telah diaudit dan berdasarkan pada peraturan standar akuntansi pemerintahan terbaru yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010.

D. Metode Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah menggunakan metode dokumentasi. Metode dokumentasi merupakan suatu teknik pengumpulan data dengan menghimpun dan menganalisis dokumen-dokumen, baik dokumen tertulis, gambar maupun elektronik. Data sekunder yang dikumpulkan berupa Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten/kota di Sulawesi Selatan tahun 2013-2015 yang telah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI) dan diperoleh langsung dari kantor BPK Perwakilan Sulawesi Selatan.. Selain data laporan keuangan penelitian ini juga menggunakan data ikhtisar hasil pemeriksaan BPK yang diperoleh dari situs resmi BPK, dan data non keuangan seperti Jumlah anggota DPRD sebagai proksi dari variabel ukuran legislatif diperoleh dari Perpustakaan BPS.

E. Instrumen Penelitian

Penelitian ini menggunakan instrumen penelitian dengan menggunakan jenis pengungkapan wajib dengan metode sistem *scoring*. Sistem *scoring* yang dimaksud adalah dengan membuat daftar *checklist* pengungkapan yang diwajibkan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan PP Nomor 71 tahun 2010 Lampiran I yang dilengkapi dengan peraturan yang terdapat pada Permendagri No. 13 tahun 2006.

F. Teknik Pengolahan dan Analisis Data

Metode analisis data merupakan metode yang digunakan peneliti dalam menganalisa data, adapun langkah-langkah yang dilakukan dalam analisis data dalam penelitian ini adalah melalui:

1. Analisis Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif memberikan gambaran atau deskripsi suatu data yang dilihat dari nilai rata-rata (*mean*), standar deviasi, varian, maksimum, minimum dan range (Ghozali, 2011). *Mean* digunakan untuk memperkirakan besar rata-rata populasi yang diperkirakan dari sampel. Standar deviasi digunakan untuk menilai dispersi rata-rata dari sampel. Maksimum-minimum digunakan untuk melihat nilai minimum dan maksimum dari populasi. Hal ini perlu dilakukan untuk melihat gambaran keseluruhan dari sampel yang berhasil dikumpulkan dan memenuhi syarat untuk dijadikan sampel penelitian. Analisis deskriptif digunakan untuk menjelaskan karakteristik dalam setiap variabel agar lebih mudah memahami pengukuran pada variabel yang diungkap (Kusumawardani, 2012).

2. Uji Asumsi Klasik

Tahapan dalam pengujian dengan menggunakan uji regresi berganda menggunakan beberapa asumsi klasik yang harus dipenuhi meliputi: uji normalitas, uji multikolinearitas dan uji heteroskedastisitas yang secara rinci dapat dijelaskan sebagai berikut:

a. Uji Normalitas Data

Uji normalitas dilakukan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual mempunyai distribusi normal (Ghozali, 2011). Model regresi yang baik adalah yang memiliki distribusi data normal atau mendekati normal. Untuk menguji normalitas data dalam penelitian ini

menggunakan uji *Kolmogorov-Smirnov* (K-S). Data dikatakan berdistribusi normal yaitu nilai K-S memiliki nilai probabilitasnya di atas $\alpha = 5\%$.

b. Uji Multikolinearitas

Uji Multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen (Ghozali, 2011). Model regresi yang baik adalah tidak terjadi korelasi diantara variabel independen. Multikolinearitas dapat dilihat dari nilai toleransi dan lawannya yaitu *Variance Inflation Factor* (VIF). Untuk pengambilan keputusan dalam menentukan ada atau tidaknya multikolinearitas yaitu dengan kriteria sebagai berikut:

1. Jika nilai $VIF > 10$ atau jika nilai *tolerance* $< 0,1$ maka ada multikolinearitas dalam model regresi.
2. Jika nilai $VIF < 10$ atau jika nilai *tolerance* $> 0,1$ maka tidak ada multikolinearitas dalam model regresi.

c. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dan residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Heteroskedastisitas berarti penyebaran titik data populasi pada bidang regresi tidak konstan. Gejala ini ditimbulkan dari perubahan situasi yang tidak tergambarkan dalam model regresi. Jika *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain tetap, maka disebut sebagai homoskedastisitas dan jika berbeda disebut heteroskedastisitas. Model regresi yang baik adalah yang homoskedastisitas. Pengujian ini bertujuan untuk mengetahui korelasi variabel independen dengan nilai absolute residual. Uji heteroskedastisitas menggunakan uji Glejser dengan tingkat signifikansi $\alpha = 5\%$. Jika hasilnya lebih besar dari tsignifikansi ($\alpha = 5\%$) maka tidak mengalami heteroskedastisitas (Ghozali, 2011).

d. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi adalah untuk menguji apakah dalam suatu model regresi linear ada korelasi antara pengganggu periode t dengan kesalahan periode $t-1$ (sebelumnya). Jika terdapat korelasi, maka dinamakan ada problem autokorelasi. Autokorelasi muncul karena observasi berurutan sepanjang waktu berkaitan satu sama yang lain. Masalah ini timbul karena residual (kesalahan pengganggu) tidak bebas dari suatu observasi ke observasi lainnya.

Model regresi yang baik adalah model regresi yang bebas dari autokorelasi. Salah satu cara yang dapat digunakan untuk mendeteksi ada tidaknya autokorelasi adalah uji Durbin-Watson (DW test). Uji Durbin Watson hanya digunakan untuk autokorelasi tingkat satu dan mensyaratkan adanya intercept (konstanta) dalam model regresi dan tidak ada variabel lagi diantara variabel bebas. Dalam melakukan analisis data kuantitatif seringkali menggunakan uji persyaratan analisis. Persamaan yang diperoleh dari sebuah estimasi dapat dioperasikan secara statistik jika memenuhi asumsi klasik, yaitu memenuhi asumsi bebas multikolinieritas, heteroskedastisitas, dan autokorelasi. Pengujian ini dilakukan agar mendapatkan model persamaan regresi yang baik dan benar mampu memberikan estimasi yang handal dan tidak bias sesuai kaidah BLUE (*Best Linier Unbiased Estimator*). Pengujian ini dilakukan dengan bantuan *Software* SPSS. Uji klasik ini dapat dikatakan sebagai kriteria ekonometrika untuk melihat apakah hasil estimasi memenuhi dasar linier klasik atau tidak.

3. Analisis Regresi

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah model regresi linier berganda. Analisis regresi berganda dilakukan untuk menguji pengaruh dua atau lebih variabel independen terhadap satu variabel dependen. (Ghozali, 2011) menjelaskan untuk mengetahui kebenaran prediksi dari pengujian

regresi yang dilakukan, maka dilakukan pencarian nilai koefisien determinasi, uji simultan dan uji parsial.

a. Koefisien Determinasi

Koefisien determinasi (R^2) mengukur seberapa jauh kemampuan model regresi dalam menerangkan variasi variabel dependen. Nilai koefisien determinasi adalah antara nol dan satu. Nilai R^2 yang kecil berarti kemampuan variabel-variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen amat terbatas. Nilai yang mendekati satu berarti variabel-variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependen (Ghozali, 2011).

Kelemahan mendasar penggunaan koefisien determinasi adalah bisa terhadap jumlah variabel independen yang dimasukkan ke dalam model. Setiap tambahan satu variabel independen, maka R^2 pasti meningkat. Oleh karena itu, banyak peneliti menganjurkan untuk menggunakan nilai Adjusted R^2 pada saat mengevaluasi mana model regresi terbaik. Tidak seperti R^2 , nilai Adjusted R^2 dapat naik atau turun apabila satu variabel independen ditambahkan ke dalam model regresi.

b. Uji Simultan (Statistik F)

Uji statistik F menunjukkan apakah variabel independen yang dimasukkan dalam model penelitian mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen. Untuk menentukan nilai F tabel, tingkat signifikansi yang digunakan sebesar 5% dengan derajat kebebasan (*degree of freedom*) $df = (nk)$ dan $(k-1)$ dimana n adalah jumlah sampel, kriteria yang digunakan adalah :

- a. Bila $F \text{ hitung} > F \text{ tabel}$ atau probabilitas $<$ nilai signifikan ($\text{Sig} \leq 0,05$), maka H_a diterima, hal ini berarti bahwa secara bersama-sama variabel independen memiliki pengaruh signifikan terhadap variabel dependen.

- b. Bila $F_{hitung} < F_{tabel}$ atau probabilitas $>$ nilai signifikan ($Sig \geq 0,05$), maka H_a ditolak, hal ini berarti bahwa secara bersama-sama variabel independen tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap variabel dependen.

c. Uji Parsial (Uji Statistik t)

Menurut Ghozali (2011) uji statistik t pada dasarnya menunjukkan seberapa jauh pengaruh satu variabel independen secara individual dalam menerangkan variabel dependen. Pada uji statistik t, nilai t hitung akan dibandingkan dengan nilai t tabel. Pengujian dilakukan dengan menggunakan signifikansi level 0,05 ($\alpha=5\%$). Suatu hipotesis dapat ditolak atau diterima dengan melihat kriteria sebagai berikut :

- a. Bila $t_{hitung} > t_{tabel}$ atau probabilitas $<$ tingkat signifikansi ($Sig < 0,05$), maka H_a diterima dan H_o ditolak, variabel independen berpengaruh terhadap variabel dependen.
- b. Bila $t_{hitung} < t_{tabel}$ atau probabilitas $>$ tingkat signifikansi ($Sig > 0,05$), maka H_a ditolak dan H_o diterima, variabel independen tidak berpengaruh terhadap variabel dependen.

4. Uji Hipotesis

a. Analisis Regresi Linear Berganda

Metode ini digunakan untuk menguji hipotesis pada regresi linier berganda. Hal ini dimaksudkan untuk menguji kandungan ukuran pemerintah daerah, tingkat kemandirian daerah, ukuran legislatif dan temuan audit terhadap tingkat kepatuhan pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah dengan melihat kekuatan hubungan antar tingkat pengungkapan dengan ukuran pemerintah daerah, tingkat kemandirian keuangan, ukuran legislatif dan temuan audit. Model regresi linear berganda tersebut sebagai berikut:

$$Y_1 = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + e$$

Keterangan:

Y_1 = Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan

α = Konstanta

β_1 = Koefisien Regresi Ukuran pemda

β_2 = Koefisien Regresi Tingkat kemandirian daerah

β_3 = Koefisien Regresi Ukuran Legislatif

β_4 = Koefisien Regresi Temuan audit

X_1 = Ukuran Pemda

X_2 = Tingkat Kemandirian Daerah

X_3 = Ukuran Legislatif

X_4 = Temuan Audit

e = *error term*

b. Uji Nilai Selisih Mutlak (*absolute difference value*)

Uji hipotesis moderating dilakukan dengan menggunakan uji nilai selisih mutlak dengan alasan model ini mampu mengatasi multikolinearitas yang umumnya terjadi sangat tinggi apabila menggunakan uji interaksi dan model ini memasukkan variabel efek utama dalam analisis regresi, sedangkan uji residual hanya memasukkan efek interaksi saja. Uji nilai selisih mutlak dilakukan dengan cara mencari selisih nilai mutlak terstandarisasi diantara kedua variabel bebasnya. Jika selisih nilai mutlak diantara kedua variabel bebasnya tersebut signifikan positif maka variabel tersebut memoderasi hubungan antara variabel bebas dan variabel terikatnya.

Langkah uji nilai selisih mutlak dalam penelitian ini dapat digambarkan dengan persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 |X_1 - X_5| + \beta_6 |X_2 - X_5| + \beta_7 |X_3 - X_5| + \beta_8 |X_4 - X_5| + e$$

Keterangan :

Y	= Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan
α	= Konstanta
β	= Koefisien Regresi
X1	= Ukuran Pemda
X2	= Tingkat Kemandirian Daerah
X3	= Ukuran Legislatif
X4	= Temuan Audit
X5	= Sistem Pengendalian Intern
X_i	= merupakan nilai standardiezed skor $[(X_i - \bar{x}_i) / \sigma X_i] = Zscore$
$ X_1 - X_5 $	= merupakan interaksi yang diukur dengan nilai absolut perbedaan antara X1 dan X5
$ X_2 - X_5 $	= merupakan interaksi yang diukur dengan nilai absolut perbedaan antara X2 dan X5
$ X_3 - X_5 $	= merupakan interaksi yang diukur dengan nilai absolut perbedaan antara X3 dan X5
$ X_4 - X_5 $	= merupakan interaksi yang diukur dengan nilai absolut perbedaan antara X4 dan X5
e	= Error Term

BAB IV

HASIL DAN PEMBAHASAN

A. Gambaran Umum Objek Penelitian

1. Keadaan Geografis Sulawesi Selatan

Sulawesi Selatan adalah sebuah provinsi di Indonesia yang terletak di bagian selatan Sulawesi. Ibu kotanya adalah Makassar, Letak Wilayah Sulawesi Selatan yaitu $0^{\circ}12'$ - 8° Lintang Selatan dan $116^{\circ}48'$ - $122^{\circ}36'$ Bujur Timur. Luas wilayahnya 45.764,53 km² dengan Jumlah penduduk tahun 2015 adalah 8.520.304 jiwa yang tersebar di 24 Kabupaten/Kota yaitu 21 kabupaten dan 3 kotamadya, 304 kecamatan, dan 2.953 desa/kelurahan, yang memiliki 4 suku daerah yaitu suku Bugis, Makassar, Mandar dan Toraja. Provinsi ini berbatasan dengan Sulawesi Tengah dan Sulawesi Barat di utara, Teluk Bone dan Sulawesi Tenggara di timur, Selat Makassar di barat dan Laut Flores di selatan.

Pemerintahan di Sulawesi Selatan, 5 tahun setelah kemerdekaan pemerintah mengeluarkan UU Nomor 21 Tahun 1950, yang menjadi dasar hukum berdirinya Provinsi Administratif Sulawesi. 10 tahun kemudian, pemerintah mengeluarkan UU Nomor 47 Tahun 1960 yang mengesahkan terbentuknya Sulawesi Selatan dan Tenggara. 4 tahun setelah itu, melalui UU Nomor 13 Tahun 1964 pemerintah memisahkan Sulawesi Tenggara dari Sulawesi Selatan. Terakhir, pemerintah memecah Sulawesi Selatan menjadi dua, berdasarkan UU Nomor 26 Tahun 2004. Kabupaten Majene, Mamasa, Mamuju, Mamuju Utara, dan Polewali Mandar yang tadinya merupakan kabupaten di provinsi Sulawesi Selatan resmi menjadi kabupaten di provinsi Sulawesi Barat seiring dengan berdirinya provinsi tersebut pada tanggal 5 Oktober 2004 berdasarkan UU Nomor 26 Tahun 2004.

2. Visi dan Misi Sulawesi Selatan

Visi Sulawesi Selatan sebagaimana telah dituangkan dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah (RPJMD) Provinsi Sulawesi Selatan Tahun 2013 - 2018, merupakan gambaran, sikap mental dan cara pandang jauh ke depan mengenai organisasi sehingga organisasi tersebut tetap eksis, antisipatif dan inovatif. Berdasarkan kondisi dan tantangan yang akan dihadapi Sulawesi Selatan, serta dengan memperhitungkan modal dasar yang dimiliki, maka Visi Pembangunan Sulawesi Selatan Tahun 2013 – 2018 adalah : "Sulawesi Selatan Sebagai Pilar Utama Pembangunan Nasional Dan Simpul Jejaring Kesejahteraan Masyarakat" Untuk memberikan kejelasan tentang makna yang terkandung dalam visi tersebut, maka Pemerintah Provinsi melaksanakan Misi yang akan dijalankan pada 5 (lima) tahun kedepan, sebagai berikut :

- a. Mendorong semakin berkembangnya masyarakat yang religius dan kerukunan intra dan antar ummat beragama;
- b. Meningkatkan kualitas kemakmuran ekonomi, kesejahteraan sosial dan kelestarian lingkungan;
- c. Meningkatkan akses dan kualitas pelayanan pendidikan, kesehatan dan infrastruktur;
- d. Meningkatkan daya saing daerah dan sinergitas regional, nasional dan global;
- e. Meningkatkan kualitas demokrasi dan hukum;
- f. Meningkatkan kualitas ketertiban, keamanan, harmoni sosial dan kesatuan bangsa;
- g. Meningkatkan perwujudan pemerintahan yang baik dan bersih.

3. Jumlah Kabupaten/Kota yang menjadi sampel penelitian

Berdasarkan informasi yang diperoleh dari Kantor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Sulawesi Selatan, diketahui bahwa jumlah

Pemerintah Daerah Kabupaten /Kota yang mendapat opini WTP dari tahun 2013-2015 sebanyak 35 LKPD. Adapun Kabupaten/Kota di Sulawesi selatan yang menjadi sampel dalam penelitian ini adalah Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota yang mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian (WTP) berdasarkan hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) tahun anggaran 2013-2015. Jumlah sampel penelitian disajikan dalam tabel 4.1

Tabel 4.1
Tabel Daftar Sampel Penelitian

Tahun	No	Kabupaten/Kota
2013	1	Pemprov Sul-Sel
	2	Gowa
	3	Bulukumba
	4	Maros
	5	Pangkep
	6	Barru
	7	Pinrang
	8	Luwu Utara
2014	1	Pemprov Sul-Sel
	2	Gowa
	3	Bulukumba
	4	Maros
	5	Pangkep
	6	Barru
	7	Pinrang
	8	Soppeng
	9	Luwu Utara
	10	Luwu Timur

Tahun	No	Kabupaten/Kota
2015	1	Pemprov Sul-Sel
	2	Makassar
	3	Gowa
	4	Bantaeng
	5	Bulukumba
	6	Maros
	7	Pangkep
	8	Pare-Pare
	9	Pinrang
	10	Toraja Utara
	11	Bone
	12	Soppeng
	13	Wajo
	14	Luwu
	15	Palopo
	16	Luwu Utara
	17	Luwu Timur

Sumber: Data yang diolah, 2016

B. Analisis Hasil Penelitian

1. Analisis Statistik Deskriptif

Dari 35 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota Tahun anggaran 2013-2015 yang digunakan dalam penelitian ini diperoleh statistik deskriptif yang dapat digunakan untuk mengetahui N (banyaknya data yang diperoleh) nilai rata-rata (Mean), nilai minimum, nilai maksimum dan standar deviasi (standar deviation) atas variabel-variabel penelitian. Variabel-variabel tersebut meliputi Ukuran Pemerintahan Daerah, Tingkat Kemandirian Daerah,

Ukuran Legislatif, dan Temuan Audit. Hasil analisis deskriptif dapat dilihat pada tabel 4.2 berikut:

Tabel 4.2
Statistik Deskriptif

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Ln_Ukuran_Pemda	35	27.56	34.31	28.4562	1.15679
Tingkat_Kemandirian	35	.01	.55	.1326	.13463
Ukuran_Legislatif	35	25.00	85.00	39.1714	13.83407
Temuan_Audit	35	2.00	15.00	6.2571	3.52589
Tingkat_Pengungkapan	35	43.40	67.92	54.6092	6.89379
Valid N (listwise)	35				

Sumber: Data sekunder, diolah (2016)

a. Ukuran Pemerintah Daerah

Proksi untuk variabel ukuran pemerintah daerah pada penelitian ini menggunakan total aset pemerintah daerah karena aset menunjukkan sumberdaya ekonomi yang dikuasai dan atau dimiliki pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi di masa depan diharapkan dapat diperoleh. Untuk memudahkan uji regresi total aset diubah kedalam bentuk natural logaritma. Dari tabel 4.2 menunjukkan bahwa Kabupaten/Kota yang memiliki total aset minimum sebesar Rp. 27,560.000.000.000,00 dan nilai maksimum sebesar Rp. 34.310.000.000.000,00. Nilai rata-rata hitung untuk total aset adalah sebesar Rp. 28.256.200.000.000,00. Total Aset kabupaten/kota yang dijadikan sampel dalam penelitian ini memiliki deviasi standar sebesar 1.15679

b. Tingkat Kemandirian Daerah

Proksi untuk variabel tingkat kemandirian daerah pada penelitian ini menggunakan jumlah dari Pendapatan Asli Daerah (PAD) dibagi dengan total pendapatan Pemerintah Daerah. Untuk memudahkan uji regresi, tingkat

kemandirian daerah diubah kedalam bentuk natural logaritma. Berdasarkan hasil statistik deskriptif dalam tabel 4.2 dapat dilihat bahwa rata-rata tingkat kemandirian daerah sebesar Rp. 13.257.140.000.000,00. yang berarti Kabupaten mempunyai kemampuan untuk membiayai kegiatan operasional daerahnya sendiri dengan pendapatan asli daerah. Nilai maksimum sebesar Rp. 55.000.000.000.000,00 dan nilai minimum sebesar Rp. 1.000.000.000.000,00.

c. Ukuran Legislatif

Variabel ukuran legislatif diukur dengan menggunakan jumlah anggota Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD). Berdasarkan hasil statistik deskriptif pada tabel 4.2 dapat dilihat bahwa nilai rata-rata anggota DPRD yang dimiliki oleh pemerintah daerah adalah sebanyak 30,85. Anggota DPRD yang paling sedikit berjumlah 25 orang yang dimiliki oleh Kabupaten Bantaeng, Palopo, Barru dan Kota Pare-pare, sedangkan anggota DPRD terbanyak berjumlah 85 orang yang dimiliki oleh Pemerintah provinsi Sulawesi Selatan pada tahun 2015.

d. Temuan Audit

Variabel temuan audit dalam penelitian ini di ukur dengan menghitung jumlah temuan audit terhadap kepatuhan perundang-undangan. Berdasarkan hasil statistik deskriptif pada tabel 4.2 dapat dilihat bahwa nilai rata-rata jumlah temuan audit sebanyak 7,22 temuan. Jumlah minimum temuan audit yaitu 2 temuan yang dimiliki oleh Kabupaten Maros pada tahun 2013 dan 2015, sedangkan jumlah temuan audit terbanyak berjumlah 15 temuan yang dimiliki oleh Kabupaten Gowa pada tahun 2014 dan Kabupaten Luwu Utara pada tahun 2013.

e. Tingkat pengungkapan

Berdasarkan hasil statistik deskriptif pada tabel 4.2 dapat dilihat bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib LKPD Kabupaten/Kota di Sulawesi Selatan tahun anggaran 2013-2015 adalah sebesar 54,60%. Jumlah minimum

pengungkapan sebesar 43,40% sedangkan jumlah maksimum pengungkapan sebesar 67,92%. Hal tersebut menunjukkan bahwa tingkat pengungkapan wajib sesuai dengan SAP masih tergolong rendah. Nilai tersebut mengindikasikan bahwa Pemerintah Daerah di Sulawesi Selatan belum taat sepenuhnya terhadap Standar Akuntansi Pemerintah.

Nilai rata-rata tingkat pengungkapan LKPD di Sulawesi Selatan selama periode 2013-2015 sebesar 54,60% dalam penelitian ini lebih besar dari hasil penelitian Lesmana (2010) yaitu sebesar 22%. Suhardjanto *et al.* (2010) yaitu sebesar 51,56% dan penelitian Mandasari (2009) sebesar 52,57%. Hal ini mungkin disebabkan karena sampel yang digunakan dalam penelitian ini yaitu hanya mengambil sampel Pemerintah Daerah yang mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) sehingga tingkat pengungkapan lebih tinggi.

2. Uji Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas Data

Dari hasil uji statistik Kolmogorov-Smirnov (K-S) dengan uji one sample kolmogorov-smirnov dan tingkat signifikansi 5%. Dihasilkan uotput SPSS sebagai berikut :

UNIVERSITAS ISLAM NEGERI

Tabel 4.3

Hasil Uji Normalitas

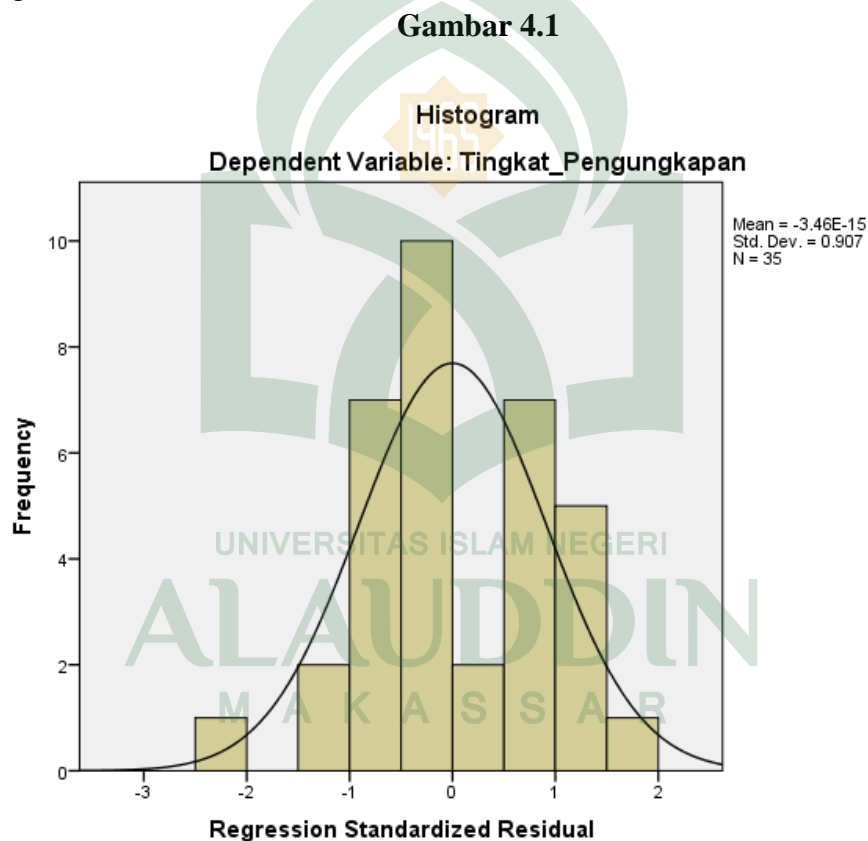
One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		35
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	0E-7
	Std. Deviation	2.77809513
	Absolute	.132
Most Extreme Differences	Positive	.132
	Negative	-.112
Kolmogorov-Smirnov Z		.782
Asymp. Sig. (2-tailed)		.574

Sumber: Data Sekunder diolah, 2016

Dari Tabel 4.3 dapat dilihat bahwa dengan menggunakan uji statistik dihasilkan nilai Kolomogorov-Smirnov (KS) sebesar 0,782 dan signifikan pada 0,574. Karena nilai signifikansi lebih besar dari 0,05 atau $\alpha > 0,05$ maka variabel terdistribusi secara normal.

Bentuk grafik histogram berikut juga menunjukkan bahwa data terdistribusi normal karena bentuk grafik normal dan tidak melenceng ke kanan atau ke kiri. Grafik normal plot juga mendukung hasil pengujian dengan grafik histogram.



Sumber: Data sekunder diolah, 2016

b. Uji Multikolonieritas

Uji multikolonieritas dilakukan untuk menguji apakah pada model regresi ditemukan korelasi antarvariabel independen. Jika tidak terjadi korelasi antarvariabel independen maka dapat dikatakan bahwa model regresi tersebut baik. Untuk mengetahui adanya multikolonieritas, dapat dilihat dari nilai *Tolerance* dan *Variance Inflation Factor* (VIF). Nilai cut-off yang biasa dipakai untuk menunjukkan adanya multikolonieritas adalah nilai *tolerance* $< 0,10$ atau sama dengan nilai $VIF > 10$.

Tabel 4.4
Hasil Uji Multikolonieritas

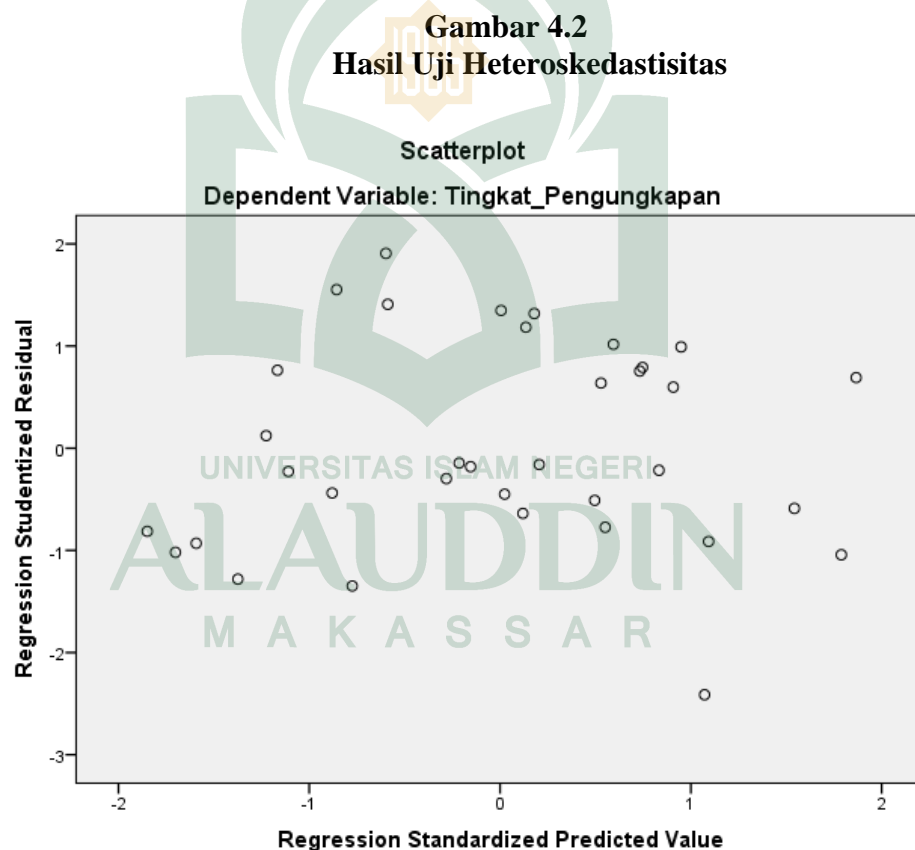
Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
Ukuran Pemda	0,333	3,006
Tingkat Kemandirian	0,302	3,309
Ukuran Legislatif	0,811	1,233
Temuan Audit	0,987	1,013

Sumber: Data Sekunder diolah, 2016

Berdasarkan hasil pengujian multikolonieritas pada Tabel 4.4 dapat diketahui bahwa semua variabel memiliki nilai tolerance lebih dari 10% dan nilai VIF kurang dari 10 dari setiap independennya. Untuk itu maka dapat disimpulkan bahwa tidak adanya multikolonieritas antar variabel independen dalam model regresi.

c. Hasil Uji Heteroskedastisitas

Uji Heteroskedastisitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain tetap, maka disebut Homoskedastisitas dan jika berbeda disebut Heteroskedastisitas. Uji Heteroskedastisitas diperlukan dalam penelitian ini karena dari data yang ada mengandung data yang mewakili berbagai ukuran/nilai yang beragam (ada data yang nilainya rendah, sedang, dan juga tinggi).



Sumber: Data sekunder diolah, 2016

Hasil uji heteroskedastisitas dengan *scatterplot* menunjukkan titik-titik yang menyebar secara tidak beraturan secara acak di atas maupun dibawa angka 0

pada subu Y. Dengan demikian maka dapat ditarik kesimpulan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi, sehingga model regresi layak digunakan.

d. Uji Autokorelasi

Tabel 4.5
Uji Durbin Watson

Hipotesis nol	Keputusan	Jika
Tidak ada autokorelasi positif	Tolak	$0 < d < dl$
Tidak ada autokorelasi positif	Ragu-Ragu	$dl < d < du$
Tidak ada autokorelasi negative	Tolak	$4-dl < d < 4$
Tidak ada autokorelasi negative	Ragu-Ragu	$4-du < d < 4-dl$
Tidak ada autokorelasi positif atau negative	Tidak ditolak	$du < d < 4-du$

(Ghozali, 2013: 111)

Tabel 4.6
Hasil Uji Autokorelasi

UNIVERSITAS ISLAM NEGERI
ALAUDDIN
M A S S A R A

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.560 ^a	.313	.222	3.30018	2.458

a. Predictors: (Constant), Temuan_Audit, Ukuran_Legislatif, Ln_Ukuran_Pemda, Tingkat_Kemandirian

b. Dependent Variable: Tingkat_Pengungkapan

Berdasarkan hasil pengujian autokorelasi (Tabel 4.6), maka dapat dilihat bahwa nilai Durbin-Watson adalah sebesar 2,458. Nilai tersebut akan dibandingkan dengan nilai tabel dengan tingkat signifikansi 5%, jumlah sampel 35 dan jumlah variabel independen 4 (k=4).

Oleh karena nilai $4-du < d < 4-dl$ ($2.275 < 2.458 < 2.778$) sehingga dapat disimpulkan bahwa nilai tersebut tidak menghasilkan kesimpulan yang pasti apa terjadi korelasi atau tidak. Maka untuk memastikan kesimpulan apa yang dihasilkan akan diuji sekali lagi dengan menggunakan uji test-run output sebagai berikut:

Tabel 4.7
Hasil Uji Runs Test

Runs Test	
	Unstandardized Residual
Test Value ^a	-.44053
Cases < Test Value	17
Cases \geq Test Value	18
Total Cases	35
Number of Runs	20
Z	.348
Asymp. Sig. (2-tailed)	.728

a. Median

Berdasarkan output spss yang ditampilkan pada di atas menunjukkan tidak ada gejala autokorelasi yang terjadi. Hal ini dapat disimpulkan dari nilai Asymp. Sig. (2-tailed) sebesar 0,728 yang lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05 ($p > 0,05$). Jadi secara keseluruhan dapat disimpulkan bahwa tidak ada masalah autokorelasi.

3. Uji Hipotesis

a. Analisis Regresi Linear Berganda

Regresi Berganda dalam penelitian ini dilakukan untuk menjawab rumusan masalah yaitu menguji apakah karakteristik, kompleksitas dan temuan audit berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah

Daerah. Karakteristik pemerintah daerah dalam hal ini meliputi Ukuran pemerintah daerah dan tingkat kemandirian daerah. Kompleksitas dalam hal ini adalah Ukuran legislatif dengan menghitung jumlah anggota DPRD. Hasil Regresi berganda disajikan dalam tabel 4.10 berikut:

Tabel 4.8
Hasil Analisis Regresi

Coefficients ^a					
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-20.885	23.860		-.875	.388
Ln_Ukuran_Pemda	1.747	.848	.540	2.060	.048
Tingkat_Kemandirian	-11.371	7.648	-.409	-1.487	.147
Ukuran_Legislatif	.092	.044	.347	2.067	.047
Temuan_Audit	-.390	.152	-.392	-2.574	.015

a. Dependent Variable: Tingkat_Pengungkapan

Sumber: data sekunder diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 4.8 diatas dapat disusun persamaan regresi berganda sebagai berikut: **Tingkat Pengungkapan = -20,885 + 1,747 Ukuran pemda -11,371 tingkat kemandirian + 0,092 Ukuran Legislatif - 390 temuan audit + e**

1. Nilai konstanta sebesar -20.885 mengindikasikan bahwa jika variabel independen dianggap konstan maka tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah akan terjadi sebesar -20.885.
2. Koefisien regresi variabel ukuran pemda (X_1) sebesar 1,747 mengindikasikan bahwa setiap kenaikan satu satuan variabel variabel ukuran pemda akan meningkatkan pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah sebesar 1,747

3. Koefisien regresi variabel tingkat kemandirian daerah (X_2) sebesar -11,371 mengindikasikan bahwa setiap kenaikan satu satuan variabel tingkat kemandirian daerah akan mengurangi pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah sebesar -11,371.
4. Koefisien regresi variabel ukuran legislatif (X_3) sebesar 0,092 mengindikasikan bahwa setiap kenaikan satu satuan variabel ukuran legislatif akan meningkatkan pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah sebesar 0,092.
5. Koefisien regresi variabel temuan audit (X_4) sebesar -390 mengindikasikan bahwa setiap kenaikan satu satuan variabel temuan audit akan mengurangi pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah sebesar -390.

1) Analisis Koefisien Determinasi

Koefisien determinasi (R^2) digunakan untuk mengetahui sejauh mana kontribusi variabel independen terhadap variabel dependen. Hasil koefisien determinasi dapat dilihat dari tabel 4.7 berikut ini:

Tabel 4.9
Koefisien Determinasi (R^2)

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.560 ^a	.313	.222	3.30018

Sumber: data sekunder diolah, 2016

Dari Tabel diatas dapat diketahui nilai R sebesar 0,560 menandakan kuatnya hubungan variabel mampu menjelaskan ukuran pemda, tingkat kemandirian daerah, ukuran legislatif dan temuan audit terhadap tingkat

pengungkapan. Hasil analisis regresi berganda dapat diketahui koefisien determinasi nya (*R Square*) sebesar 0,313. Hal ini berarti 31,3% variabel tingkat pengungkapan pemerintah daerah dapat dijelaskan oleh keempat variabel independen yaitu ukuran pemerintah daerah, tingkat kemandirian daerah, ukuran legislatif dan temuan audit, dan sisanya sebesar 68,7% dijelaskan oleh faktor lain.

2) Uji Regresi Secara Simultan (F)

Uji ini digunakan untuk mengetahui sejauh mana variabel-variabel independen secara bersama-sama berpengaruh terhadap variabel dependen. Hasil Uji Statistik F dapat dilihat dari tabel 4.7 berikut ini :

Tabel 4.10
Uji F (F test)

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	149.100	4	37.275	3.423	.020 ^b
	Residual	326.735	30	10.891		
	Total	475.836	34			

a. Dependent Variable: Tingkat_Pengungkapan

b. Predictors: (Constant), Temuan_Audit, Ukuran_Legislatif, Ln_Ukuran_Pemda, Tingkat_Kemandirian

Uji ANOVA atau F Test diatas menunjukkan nilai F hitung sebesar 3,423 dengan nilai signifikan 0,020. Karena nilai F hitung lebih besar dari 3 dan nilai signifikan lebih kecil dari 5% (Signifikan < 0,05) maka model regresi dapat digunakan untuk memprediksi tingkat pengungkapan wajib. Hal ini menunjukkan bahwa dengan tingkat keyakinan 95% variabel independen secara bersama-sama signifikan mempengaruhi variabel dependen, dengan kata lain bahwa variabel ukuran pemerintah daerah, tingkat kemandirian daerah, ukuran legislatif dan

temuan audit secara simultan mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

3) Uji Regresi Secara Parsial (t)

Uji t digunakan untuk mengetahui pengaruh variabel bebas terhadap variabel terikat dan uji t digunakan untuk melihat pengaruh secara satu per satu atau secara parsial. Hasil pengujian parsial dapat dilihat pada tabel 4.9 berikut:

Tabel 4.11
Uji T (T Test)

Model	Coefficients ^a				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-20.885	23.860		-.875	.388
Ln_Ukuran_Pemda	1.747	.848	.540	2.060	.048
Tingkat_Kemandirian	-11.371	7.648	-.409	-1.487	.147
Ukuran_Legislatif	.092	.044	.347	2.067	.047
Temuan_Audit	-.390	.152	-.392	-2.574	.015

a. Dependent Variable: Tingkat_Pengungkapan

Sumber: data sekunder diolah, 2016

1. Berdasarkan tabel 4.11 dapat dilihat bahwa variabel ukuran pemerintah daerah menghasilkan t hitung sebesar 2,060 dengan signifikansi sebesar 0,048. Nilai signifikansi untuk variabel ukuran pemerintah daerah menunjukkan nilai dibawah tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) dan nilai t-hitung $2,060 > t\text{-tabel}$ sebesar 1,697 yang artinya bahwa H_1 diterima sehingga ukuran pemerintah daerah berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan.

2. Hasil uji t untuk variabel tingkat kemandirian daerah diperoleh hasil t hitung sebesar -1,487 dengan signifikansi sebesar 0,147 menunjukkan nilai di atas tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) dan nilai t-hitung $-1,487 < t\text{-tabel}$ sebesar 1,697 yang artinya bahwa H2 ditolak sehingga tingkat kemandirian daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan.
3. Hasil uji t untuk variabel ukuran legislatif diperoleh hasil t hitung sebesar 2,067 dengan signifikansi sebesar 0,047 menunjukkan nilai dibawah tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) dan nilai t hitung $2,067 > t\text{-tabel}$ sebesar 1,697 yang artinya bahwa H3 diterima sehingga ukuran legislatif berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan.
4. Hasil uji t untuk variabel temuan audit diperoleh hasil t hitung sebesar -2,574 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,015 menunjukkan nilai dibawah tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) dan nilai t hitung $-2,574 < t\text{-tabel}$ sebesar 1,697 artinya variabel temuan audit memiliki pengaruh negatif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan, dengan demikian H4 ditolak.

b. Pengujian nilai selisih mutlak

Pengujian nilai selisih mutlak dilakukan untuk mengetahui pengaruh Sistem Pengendalian Intern sebagai variabel moderating terhadap hubungan karakteristik pemerintah daerah, kompleksitas dan temuan audit dengan tingkat pengungkapan. Berikut merupakan model dari hasil pengujian nilai selisih mutlak:

Tabel 4.12
Uji Selisih Mutlak

Coefficients ^a					
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	19.273	2.454		7.855	.000
Zscore(Ln_Ukuran_Pemda)	1.281	.719	.342	1.783	.087
Zscore(Tingkat_Kemandirian)	3.756	2.277	1.004	1.649	.112
Zscore(Ukuran_Legislatif)	-1.090	.919	-.291	-1.186	.247
Zscore(Temuan_Audit)	-3.393	.840	-.907	-4.042	.000
Zscore(SPI)	-3.012	.830	-.805	-3.631	.001
M1	.015	.005	.392	2.773	.010
M2	-3.778	1.586	-1.283	-2.382	.025
M3	.022	.008	.883	2.908	.008
M4	.054	.021	.594	2.589	.016

Dependent Variable: Tingkat_Pengungkapan

Sumber: data sekunder diolah, 2016

1. Dari tabel 4.12 dapat dilihat nilai signifikan dari variabel Ukuran pemda (Moderat1) sebesar 0,010 menunjukkan nilai dibawah tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) dan koefisien regresinya bernilai positif sebesar 0,015, dilihat juga dari t-hitung $2,773 > t\text{-tabel } 1,697$ yang artinya bahwa

H5 diterima sehingga sistem pengendalian intern mampu menguatkan hubungan antara ukuran pemda terhadap tingkat pengungkapan.

2. Dari tabel 4.12 dapat dilihat nilai signifikan dari variabel tingkat kemandirian (Moderat2) sebesar 0,025 menunjukkan nilai dibawah tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) dan koefisien regresinya bernilai negatif -3.778, dilihat juga dari t-hitung $-2.382 < t\text{-tabel } 1,697$ yang artinya bahwa H5a ditolak, sehingga sistem pengendalian intern tidak mampu menguatkan hubungan antara tingkat kemandirian daerah terhadap tingkat pengungkapan.
3. Dari tabel 4.12 dapat dilihat nilai signifikan dari variabel ukuran legislatif (Moderat3) sebesar 0,008 menunjukkan nilai dibawah tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) dan koefisien regresinya bernilai positif 0,022, dilihat juga dari t-hitung $2.908 > t\text{-tabel } 1,697$ yang artinya bahwa H5b diterima, sehingga sistem pengendalian intern mampu menguatkan hubungan antara ukuran legislatif terhadap tingkat pengungkapan.
4. Dari tabel 4.12 dapat dilihat nilai signifikan dari variabel temuan audit (Moderat4) sebesar 0,016 menunjukkan nilai dibawah tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) dan koefisien regresinya bernilai positif 0,021 dilihat juga dari t-hitung $2.589 > t\text{-tabel } 1,697$ yang artinya bahwa H5c diterima, sehingga sistem pengendalian intern mampu menguatkan hubungan antara ukuran legislatif terhadap tingkat pengungkapan.

C. Pembahasan

1. Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan

Berdasarkan hasil pengujian regresi pada tabel 4.11 dapat dilihat bahwa variabel ukuran pemerintah daerah memiliki nilai signifikan sebesar 0,048 menunjukkan nilai dibawah tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) yang berarti bahwa H1 diterima. Artinya variabel ukuran pemerintah daerah memiliki hubungan yang signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah Kabupaten/Kota di Sulawesi Selatan. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Kusumawardani (2012) dan Sumarjo (2010) yang menyatakan bahwa semakin besar ukuran pemerintah daerah maka semakin baik kinerja keuangan pemerintah daerah. Akan tetapi, hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Mandasari (2009), Lesmana (2010), Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) yang menyatakan bahwa ukuran pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Hasil analisis ini menunjukan bahwa nilai ukuran pemerintah daerah sangat menentukan pelaporan keuangan pemerintah daerah. Ukuran pemerintah daerah yang besar akan mendorong pemerintah daerah tersebut untuk mengungkapkan laporan keuangannya. Pemerintah Daerah yang berukuran besar berarti bahwa Pemerintah daerah tersebut memiliki aset daerah yang lebih besar. Besarnya aset daerah tersebut berarti pula bahwa Pemerintah daerah memiliki item-item penyusun aset seperti aset tetap maupun aset lancar yang lebih banyak. Kondisi demikian memungkinkan pemerintah daerah akan mengungkapkan LKPD yang lebih luas (Putri, 2015).

2. Pengaruh Tingkat Kemandirian Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan

Berdasarkan hasil pengujian regresi pada tabel 4.11 dapat dilihat nilai signifikansi untuk variabel tingkat kemandirian sebesar 0,147 menunjukkan nilai

di atas tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) yang berarti bahwa variabel tingkat kemandirian daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan atau H2 ditolak. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Henriyani dan Tahar (2015) yang menemukan bahwa pemerintah yang memiliki PAD yang tinggi tidak secara otomatis melakukan pengungkapan dengan konten informasi yang tinggi. Artinya tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah tidak bergantung pada besarnya tingkat kemandirian suatu daerah. Adanya hubungan yang tidak signifikan ini juga disebabkan karena semakin tinggi rasio kemandirian keuangan Pemerintah Daerah menunjukkan semakin mandiri Pemerintah Daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan dan pelayanan kepada masyarakat sehingga tingkat ketergantungan kepada pihak eksternal menjadi rendah. Hal inilah yang membuat Pemerintah Daerah tidak termotivasi untuk mengungkapkan laporan keuangannya karena rendahnya tuntutan transparansi dan akuntabilitas LKPD dari pihak eksternal.

Hasil penelitian ini juga sejalan dengan penelitian Syafitri (2012), yang menemukan bahwa tidak terdapat pengaruh signifikan antara rasio kemandirian daerah terhadap tingkat pengungkapan, juga penelitian Sinaga dan Prabowo (2011), yang menunjukkan bahwa kekayaan pemerintah daerah tidak berpengaruh secara signifikan terhadap pelaporan keuangan secara sukarela di internet oleh pemerintah daerah. Akan tetapi hasil penelitian ini bertentangan dengan hasil penelitian Lesmana (2010), dan Pratama *et al.* (2015) yang menyatakan bahwa ukuran pemerintah daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap pelaporan keuangan pemerintah daerah.

3. Pengaruh Ukuran Legislatif Terhadap Tingkat Pengungkapan

Berdasarkan hasil pengujian regresi pada tabel 4.11 dapat dilihat bahwa variabel ukuran legislatif memiliki nilai signifikan sebesar 0,047 menunjukkan

nilai dibawah tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) yang berarti bahwa variabel ukuran legislatif berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan atau H3 diterima. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Yulianingtyas (2010), Kusumawardani (2012) dan Syafitri (2012) yang menyatakan bahwa ukuran legislatif memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan LKPD. Darmastuti (2011) yang menemukan bahwa ukuran legislatif memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan rincian belanja bantuan sosial. Akan tetapi hasil penelitian ini bertentangan dengan hasil penelitian Sumarjo (2010) yang menyatakan bahwa tidak terdapat pengaruh antara jumlah anggota DPRD terhadap kinerja keuangan daerah di Indonesia.

Adanya hubungan positif yang signifikan antara ukuran legislatif dengan tingkat pengungkapan LKPD, disebabkan karena DPRD sebagai wakil masyarakat memiliki fungsi pengawasan, yaitu mengontrol jalannya pemerintahan agar selalu sesuai dengan aspirasi masyarakat dan mengawasi pelaksanaan dan pelaporan informasi keuangan Pemerintah Daerah agar tercipta suasana pemerintahan yang transparan dan akuntabilitas. Pengawasan merupakan salah satu fungsi utama yang melekat pada Dewan Perwakilan Rakyat (DPRD) selain fungsi legislasi dan anggaran. Fungsi pengawasan ini diharapkan bisa berjalan efektif sesuai harapan masyarakat, peraturan dan perundang-undangan yang berlaku (Muhi, 2012). Hal ini juga didukung dalam Undang-undang No.32 Tahun 2004 pasal 184 perihal pertanggungjawaban pelaksanaan APBD ayat 1 yang menyatakan bahwa Kepala Daerah menyampaikan Perda tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD kepada DPRD berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksaan Keuangan paling lambat 6 (bulan) setelah tahun anggaran berlangsung. Dengan demikian semakin banyaknya anggota DPRD akan

memberikan tekanan yang lebih besar pada pemerintah daerah untuk melakukan pengungkapan secara lengkap.

4. Pengaruh Temuan Audit Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan

Berdasarkan hasil pengujian regresi pada tabel 4.11 dapat dilihat bahwa variabel temuan audit memiliki nilai signifikan sebesar 0,015 menunjukkan nilai dibawah tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) dan nilai t hitung $-2,574 < t$ -tabel sebesar 1,697 yang berarti variabel temuan audit memiliki pengaruh negatif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan atau H4 ditolak. Hal ini menunjukkan bahwa nilai temuan audit memiliki hubungan negatif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan.

Terjadinya hubungan negatif ini berarti jika nilai temuan pemeriksaan yang didapat oleh BPK banyak belum tentu terjadi peningkatan pengungkapan yang diberikan oleh pemerintah daerah terhadap peningkatan pada laporan keuangannya. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Hilmi dan Martani (2011), Arifin dan Fitriasaki (2014), dan Yusup (2014) menemukan bahwa temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan. Namun hasil penelitian ini tidak mendukung hasil penelitian Lestiani (2008) dan Handayani (2010), Martani dan Lestiani (2012) mereka menjelaskan dalam penelitiannya bahwa jumlah temuan audit memiliki hubungan positif yang signifikan dengan tingkat pengungkapan.

5. Pengaruh Sistem pengendalian Intern dalam memoderasi hubungan antara ukuran pemda terhadap tingkat pengungkapan

Hasil analisis regresi moderasi dengan menggunakan pendekatan selisih mutlak menunjukkan bahwa pengendalian intern dapat memoderasi ukuran pemda terhadap tingkat pengungkapan yang dimana nilai signifikannya sebesar 0,010 menunjukkan nilai dibawah tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) dan koefisien

regresinya bernilai positif sebesar 0,015. Hal ini berarti Hipotesis 5 diterima sehingga sistem pengendalian intern mampu menguatkan hubungan antara ukuran pemda terhadap tingkat pengungkapan. Hasil penelitian ini mendukung penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Yosefrinaldi (2013). Namun hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian Fikri (2015) dan Martiningsih dan inapty (2016) yang menemukan bahwa sistem pengendalian internal tidak dapat memoderasi penerapan standar akuntansi pemerintah (PSAP) kompetensi aparatur, dan peran pengendalian internal.

Pengendalian internal mencakup rencana organisasi dan seluruh metode koordinasi dan ukuran yang diadopsi dalam suatu usaha atau bisnis untuk melindungi aset-aset, memeriksa akurasi dan keandalan data akuntansi, mendorong efisiensi kegiatan dan kepatuhan pada kebijakan manajerial yang telah ditetapkan (Indra Bastian, 2007). Salah satu fungsi dari pengendalian internal yaitu melindungi aset-aset, dalam penelitian ini ukuran pemda di ukur dengan total aset pemerintah daerah. Artinya bahwa pengendalian internal yang baik maka akan mampu melindungi aset-aset pemerintah daerah dan mengungkapkannya dalam laporan keuangannya.

5a. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern dalam Memoderasi Hubungan Antara Tingkat Kemandirian Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan

Hasil analisis regresi moderasi dengan menggunakan pendekatan selisih mutlak menunjukkan bahwa pengendalian intern dapat memoderasi tingkat kemandirian daerah terhadap tingkat pengungkapan yang dimana nilai signifikannya sebesar 0,025 menunjukkan nilai dibawah tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) dan koefisien regresinya bernilai negatif -3.778, dilihat juga dari t-hitung $-2.382 < t\text{-tabel } 1,697$ yang artinya bahwa H5a ditolak, sehingga sistem pengendalian intern tidak mampu menguatkan hubungan antara tingkat

kemandirian daerah terhadap tingkat pengungkapan. Hasil Penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan Fikri *at al.* (2015) dan Martiningsih dan inapty (2016) bahwa sistem pengendalian internal tidak dapat memoderasi penerapan standar akuntansi pemerintah (PSAP) kompetensi aparatur, dan peran pengendalian internal.

Menurut Halim (2007) Kemandirian keuangan daerah menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan, dan pelayanan kepada masyarakat yang telah membayar pajak dan retribusi sebagai sumber pendapatan yang diperlukan daerah, Tingginya tingkat kemandirian keuangan sangat dipengaruhi oleh jumlah PAD daerah tersebut. Namun Henriyani dan Tahar (2015) menyatakan bahwa pemerintah yang memiliki PAD yang tinggi tidak secara otomatis melakukan pengungkapan dengan konten informasi yang tinggi. Artinya tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah tidak bergantung pada besarnya tingkat kemandirian suatu daerah. Meskipun suatu daerah memiliki tingkat kemandirian daerah yang tinggi serta didukung oleh sistem pengendalian yang memadai akan tetapi tidak menjamin hal tersebut akan mendukung tingginya tingkat pengungkapan laporan keuangan dalam suatu daerah. Hasil penggunaan variabel moderasi yang menunjukkan tidak adanya pengaruh juga memberikan simpulan masih kurang efektifnya sistem pengendalian internal pada pemerintah.

5b. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern dalam Memoderasi Ukuran Legislatif Terhadap Tingkat Pengungkapan

Hasil analisis regresi moderasi dengan menggunakan pendekatan selisih mutlak menunjukkan bahwa pengendalian intern dapat memoderasi ukuran legislatif terhadap tingkat pengungkapan yang dimana nilai signifikannya sebesar 0,008 menunjukkan nilai dibawah tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) dan

koefisien regresinya bernilai positif 0,022, dilihat juga dari $t\text{-hitung } 2.908 > t\text{-tabel } 1,697$ yang artinya bahwa $H5b$ diterima, sehingga sistem pengendalian intern mampu menguatkan hubungan antara ukuran legislatif terhadap tingkat pengungkapan.

Menurut Syafitri (2012) bahwa DPRD sebagai badan legislatif mempunyai fungsi pengawasan terhadap keuangan daerah agar pemerintah daerah dapat mengelola anggaran yang ada untuk dapat di dayagunakan dengan baik. Banyaknya anggota DPRD dapat meningkatkan pengawasan terhadap pemerintah daerah sehingga berdampak dengan adanya peningkatan pada pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Suatu daerah yang memiliki Jumlah anggota DPRD yang relatif banyak dan didukung oleh sistem pengendalian Intern yang memadai maka akan berpengaruh terhadap peningkatan pengungkapan laporan keuangannya.

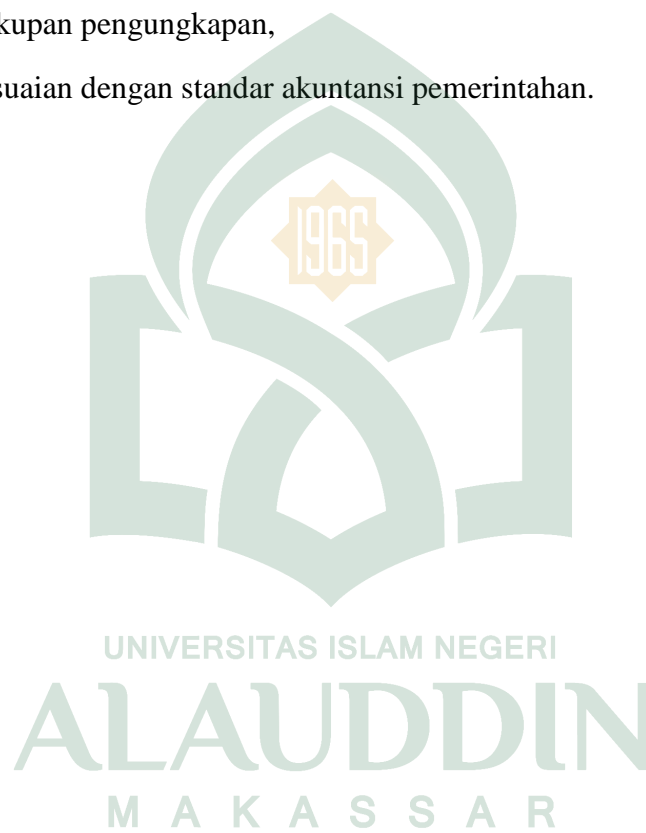
5c. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern dalam Memoderasi Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan

Hasil analisis regresi moderasi dengan menggunakan pendekatan selisih mutlak menunjukkan bahwa pengendalian intern dapat memoderasi tingkat kemandirian daerah terhadap tingkat pengungkapan yang dimana nilai signifikannya sebesar sebesar 0,016 menunjukkan nilai dibawah tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) dan koefisien regresinya bernilai positif 0,021 dilihat juga dari $t\text{-hitung } 2.589 > t\text{-tabel } 1,697$ yang artinya bahwa $H5c$ diterima, sehingga sistem pengendalian intern mampu menguatkan hubungan antara temuan audit terhadap tingkat pengungkapan.

Jumlah temuan audit erat kaitannya dengan sistem pengendalian intern. Hal ini sesuai dengan penjelasan Suwanda (2013: 94), bahwa pemeriksaan BPK dilaksanakan sesuai dengan Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik

Indonesia Nomor 01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan keuangan Negara dengan tujuan memberikan pendapat/opini atas ketidakwajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah daerah dengan berdasar pada:

- a) Efektivitas sistem pengendalian intern,
- b) Ketaatan terhadap perundang-undangan,
- c) kecukupan pengungkapan,
- d) kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan.



BAB V

PENUTUP

A. Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan yang telah dijelaskan pada bab terdahulu, maka kesimpulan dari penelitian ini ialah

1. Berdasarkan hasil hipotesis diketahui bahwa Ukuran Pemerintah daerah yang diukur dengan jumlah total asset Pemerintah Daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan.
2. Berdasarkan hasil hipotesis diketahui bahwa variabel Tingkat Kemandirian Daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan.
3. Berdasarkan hasil hipotesis diketahui bahwa variabel Ukuran Legislatif yang diukur dengan jumlah anggota DPRD berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan.
4. Berdasarkan hasil hipotesis diketahui bahwa variabel Temuan Audit berpengaruh negatif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan
5. Berdasarkan uji regresi moderasi menggunakan pengujian nilai selisih mutlak bahwa variabel Sistem Pengendalian Intern mampu menguatkan hubungan antara ukuran pemerintah daerah, ukuran legislatif dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

B. *Saran*

Beberapa saran yang dapat diberikan berdasarkan hasil penelitian adalah sebagai berikut:

1. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah di Provinsi Sulawesi Selatan masih sangat rendah. Oleh karena itu penerapan *rewards and punishment* secara tegas perlu dilakukan agar pemerintah daerah taat terhadap peraturan perundangan yang telah ditetapkan.
2. Keberhasilan dalam perwujudan prinsip *good governance* dalam suatu daerah memerlukan kerjasama yang baik. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa tingkat kemandirian daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan, dalam hal ini menunjukkan bahwa pihak pemerintah yang memiliki kemandirian yang tinggi tidak termotivasi dalam mengungkapkan laporan keuangannya. Oleh karena itu pemerintah di Sulawesi Selatan meskipun memiliki kemandirian daerah yang tinggi harus transparan dan akuntabel dalam hal pengungkapan. Selain itu pengendalian intern yang masih belum memadai perlu untuk terus diperbaiki.

DAFTAR PUSTAKA

- Afryansyah, R Dian. "Faktor-Faktor yang memepengaruhi pengungkapan informasi akuntansi di internet oleh pemerintah daerah". *Skripsi*. Semarang: FEB UNDIP, 2013.
- Arfianti, Dita. "Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi nilai informasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah". *Skripsi*. Semarang: FEB UNDIP. Semarang, 2011.
- Arifin, Iman dan Fitriasari, Debby. "Pengungkapan Laporan Keuangan Kementrian/ Lembaga, Karakteristik Organisasi dan Hasil Audit BPK" *SNA 17 Mataram*: Universitas Mataram, Lombok, 2014.
- Asmara, Jhon Andra. "Analisis Perubahan Alokasi Belanja Dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBA) Provinsi Nanggroe Aceh Darussalam". *Jurnal Telaah & Riset Akuntansi*. Vol. 3. No. 2 Juli 2010. Hal 155-172, 2010.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2014*. <http://www.bpk.go.id>. Diakses pada tanggal 15 April 2016.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2010*. <http://www.bpk.go.id>.
- Choiriyah, Umi. "Informatiaon GAP Pengungkapan Lingkungan Hidup di Indonesia". *Skripsi*. Surakarta: Fakultas Ekonomi Uiversitas Surakarta, 2010.
- Christiaens, J. Financial accounting reform in Flemish municipalities: Anempiricalinvestigation. *Financial Accountability and Management* 15 (1), 21–40, 1999.
- Craven, B., Marston, C. Financial reporting on the internet by leading UK companies. *The European Accounting Review* 8(2), 321-333. 1999.
- Gigilan, Thomas W., Matsusaka, John G. "Fiscal Policy, Legislature Size, and Political Parties: Evidence from State and Local Governments in the First Half of the 20th Century". *National Tax Journal*. Vol 54. No. 1 . 2001
- Girsang, Heri Atapson V. "Analisa Faktor-Faktor yang Mempenngauhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi pada LKPD Kabupaten/Kota Provinsi Jawa Tengah Periode 2010-2012)". *Skripsi*. Semarang: FEB UNDIP, 2015.

- Halim, Abdul, dan Abdullah, Syukriy. "Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintah Daerah (Sebuah Peluang Penelitian Anggaran dan Akuntansi)". *Jurnal Akuntansi Pemerintahan* Vol. 2 No. 1 pp 53-64. 2007.
- Handayani, Sri. "Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Tahun 2006 Kabupaten/Kota di Indonesia". *Jurnal Ilmu Administrasi* Vol VII. Hal : 153– 154, 2010.
- Hartono, Rudi., Mahmud, Amir., dan Utamminingsih, N Sri. "Faktor-faktor yang mempengaruhi kelemahan pengendalian Intern Pemerintah Daerah". *SNA 17 Mataram*. Lombok: Universitas Mataram, 2014.
- Hendriyani, Ririn dan Tahar, Afrizal. "Analisis Faktor-Faktor yang Memengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi". *Jurnal Bisnis dan Ekonomi (JBE)* Vol. 22, No. 1. Universitas Muhammadiyah Yogyakarta. 2015.
- Heriningsih, Sucahyo. "Faktor- Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah". *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*. Volume 13. Nomor 02, 2013.
- Hilmi, Amirudin Zul dan Martani, Dwi. "Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi 2006-2009". *Skripsi*. Depok: Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2011.
- Inapty, M. Ali Fikri Biana Adha dan Martiningsih, RR.Sri Pancawati. "Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah, Kompetensi Aparatur dan Peran Audit Internal Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan dengan SPI sebagai Variabel Moderating" *Jurnal Ilmu Akuntansi*, Volume 9 (1), April. Universitas Mataram NTB, 2016.
- Kawedar, Warsito. "Opini Audit dan Sistem Pengendalian Intern". *Skripsi*. Semarang: Fakultas Ekonomi Bisnis Universitas Diponegoro, 2010.
- Kementerian Agama Republik Indonesia. *Al-Quran dan Terjemahnya*, Jakarta: PT Sinergi Indonesia, 2012.
- Khasanah, Nur L. "Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas, dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah". *Skripsi*. Semarang: Fakultas Ekonomi Bisnis Universitas Diponegoro, 2014.
- Kusumawardani, Media. "Pengaruh Size, Kemakmuran, Ukuran Legislatif, Leverage, Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia". *Skripsi*. Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang, 2012.

- Lesmana, S. I. "Pengaruh Karakteristik Pemda Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib di Indonesia". *Thesis*. Surakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret, 2010.
- Liestiani, A. "Pengungkapan Laporan Keuangan Pemda Kabupaten/Kota di Indonesia Untuk Tahun Anggaran 2006". *Skripsi*. Depok FEUI., 2008.
- Mandasari, Putriesti. "Practices of Mandatory Disclosure Compliance in Indonesian Local Government". *Tesis Master*. Universitas Sebelas Maret. 2009.
- Martani dan Zaelani. "Pengaruh Ukuran, Pertumbuhan, dan Kompleksitas terhadap Pengendalian Intern Pemerintah Daerah Studi Kasus di Indonesia". *Simposium Nasional Akuntansi XIV Aceh*, 2011.
- Martani dan Lestiani. "Disclosure in Local Government Financial Statements: the Case of Indonesia". *Global Review of Accounting and Finance* Vol. 3. No. 1. 67 – 84, (2012).
- Maulana, Candra. "Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas, dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten/ Kota yang terdapat di Pulau Jawa tahun 2013)". *Skripsi*. Semarang: Fakultas Ekonomi Universitas Semarang, 2015.
- Muhi, Ali Hanapiah. "Optimalisasi Fungsi Pengawasan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Dalam Penyelenggaraan Pemerintahan" *Jurnal Akuntansi Pemerintahan*, 2012.
- Mustikarini Widia A dan Fitriarsi Debby. *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Temuan Audit BPK Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia Tahun Anggaran 2007*. (2012).
- Nasser, Abdul Hasibuan. 2009. *Pengaruh Karakteristik Perusahaan dan Ekonomi Makro Terhadap Return Saham LQ-45 di Bursa Efek Indonesia*. Tesis Fakultas Ekonomi Universitas Sumatra Utara
- Nugraha D.S.dan Susanti. A, (2010). " *The Influence of Internal Control System to The Reliability of Local Goverment Financial Statement (Case Study at Pemerintah Provinsi Jawa Barat)*. Jurnal Ekonomi, Keuangan, Perbankan dan Akuntansi. Vol.2 No.2.
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang *Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang *Standar Akuntansi Pemerintahan*

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang *Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah* Yang Diperbarui Dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007

Putri, Rizky Arinda. “Faktor Karakteristik dan Tingkat Akuntabilitas Pemerintah Dalam Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Provinsi Jawa Tengah Tahun 2012-2013”, 2015.

Robbins, WA Dan Austin, KR. “kualitas Pengungkapan dalam laporan keuangan pemerintah: penilaian terhadap kesesuaian ukuran senyawa”. *Jurnal Riset Akuntansi*. Vol. 24 No 2, 1986.

Syafitri, Febriyani. “Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan”. *Skripsi*. Depok: Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2012.

Setyaningrum, Dyah. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Audit BPK-RI. *Jurnal Simposium Nasional Akuntansi XV*, 2012.

Setyaningrum dan Syafitri. *Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia, Desember, Vol. 9, No. 2, 2012.

Sinaga, Yurisca F. & Prabowo, Tri Jatmiko W. “Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi pelaporan keuangan di internet secara sukarela oleh pemerintah daerah”. *Jurnal Universitas Diponegoro*. 2011.

Sugiyono. 2013. *Metode Penelitian Kuantitatif dan Kualitatif R&D*. Badung.

Suhardjanto, Djoko dan Lesmana, S Indra. “Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib di Indonesia”. *ISSN Jurnal*. Vol.6 No. 2, 2010.

Suhardjanto dan Yulianingtyas, R. “*Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib Dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*”. Universitas Sebelas Maret, 2011.

Sukmaningrum T, (2012). “*Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah* (Studi Empiris Pada pemerintah Kabupaten dan Kota Semarang). Skripsi dipublikasi.

Sumarjo, H. *Pengaruh karakteristik Pemda terhadap kinerja keuangan Pemda*. Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret, Surakarta, 2010.

- Susbiyani dan Purnomosidhi. "The Compliance with Mandatory Disclosure of Financial Statement. A Study from Local Government in Indonesia". *Journal of Finance and Accounting*, Desember, Vol. 5, No. 10, 2014.
- Suwanda, Dadang. *Optimalisasi Pengelolaan Aset Pemda*. Jakarta: PPM Manajemen. 2013.
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang *Keuangan Negara*.
- Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang *Pemerintah Daerah*
- Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang *Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah*.
- Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004 tentang *Pemeriksaan Pengelolaan Dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*
- Wakhyudi, (2005). "Pemberdayaan Peran Audit Internal Dalam Mewujudkan Good Governance Pada Sektor Publik ".
- Yulianingtyas, Rena R. "Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib Dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris Pada Kabupaten/Kota di Indonesia)". *Skripsi*. Surakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret, 2010.
- Yosefrinaldi. Pengaruh kapasitas sumber daya manusia dan pemanfaatan teknologi informasi terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan variabel intervening sistem pengendalian intern pemerintah (studi empiris pada dinas pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah Se-Sumatera Barat). *Skripsi*. Padang: Universitas Negeri Padang, 2013.
- Yani, Ahmad S.H., M.M., Ak. *Hubungan Keuangan antara pemerintah pusat dan daerah di Indonesia*. Jakarta: Rajawali pers. 2002.
- Yusup, Junaedy. "Determinan Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Luas Cakupan Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Barat". *Jurnal Akuntansi dan Keuangan* ISSN : 2356 – 2706 Vol. 1, No. 1, September 2014 Hal. 56– 69, 2014.
- Zamzani, Faiz., Mukhlis, dan Pramesti, Annisa Eka. *Audit Keuangan Sektor Publik Untuk Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Yogyakarta: Gadjara Mada University Press, 2014.
- Zimmerman, J. L. "The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives". *Journal of Accounting Research*. 1977.

L

A

M

P

I

UNIVERSITAS ISLAM NEGERI

ALAUDDIN

M A K A S S A R

A

N

Lampiran 1 Tabel Item Pengungkapan Wajib LKPD

Nama Kabupaten/Kota :

Tahun :

Checklist Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	YA	Tidak
1. Informasi Umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi.		
2. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro.		
3. Ikhtisar pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target.		
4. Informasi tentang dasar penyajian laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadiankejadian penting lainnya.		
5. Rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan.		
6. Informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.		
7. Informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.		
PSAP Nomor 5 tentang Akuntansi Persediaan		
8. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan;		
9. Penjelasan lebih lanjut persediaan seperti barang atau perlengkapan yang digunakan dalam pelayanan masyarakat, barang atau perlengkapan yang digunakan dalam proses produksi, barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, dan barang yang masih dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat.		
10. Jenis, jumlah, dan nilai persediaan dalam kondisi rusak atau usang.		
PSAP Nomor 6 tentang Akuntansi Investasi		
11. Kebijakan akuntansi untuk penentuan nilai investasi.		
12. Jenis-jenis investasi, investasi permanen dan nonpermanen.		

13. Perubahan harga pasar baik investasi jangka pendek maupun investasi jangka panjang;		
14. Penurunan nilai investasi yang signifikan dan penyebab penurunan tersebut;		
15. Investasi yang dinilai dengan nilai wajar dan alasan penerapannya;		
16. Perubahan pos investasi		
PSAP Nomor 07 tentang Akuntansi Aset Tetap		
17. Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat (carrying amount);		
Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:		
18. Penambahan;		
19. Pelepasan;		
20. Akumulasi penyusutan dan perubahan nilai, jika ada;		
21. Mutasi aset tetap lainnya.		
Informasi penyusutan, meliputi:		
22. Nilai penyusutan;		
23. Metode penyusutan yang digunakan;		
24. Masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan;		
25. Nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode;		
26. Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan aset tetap;		
27. Jumlah pengeluaran pada pos aset tetap dalam konstruksi; dan		
28. Eksistensi dan batasan hak milik atas aset tetap;		
29. Jumlah komitmen untuk akuisisi aset tetap.		
Jika aset tetap dicatat pada jumlah yang dinilai kembali, maka 8 hal berikut harus diungkapkan:		
30. Dasar peraturan untuk menilai kembali aset tetap;		
31. Tanggal efektif penilaian kembali;		

32. Jika ada, nama penilai independen;		
33. Hakikat setiap petunjuk yang digunakan untuk menentukan biaya pengganti;		
34. Nilai tercatat setiap jenis aset tetap.		
PSAP No 08 tentang AKUNTANSI KONSTRUKSI DALAM Pengerjaan		
35. Rincian kontrak konstruksi dalam pengerjaan berikut tingkat penyelesaiannya dan jangka waktu penyelesaiannya;		
36. Nilai kontrak konstruksi dan sumber pendanaannya.		
37. Jumlah biaya yang telah dikeluarkan dan yang masih harus dibayar;		
38. Uang muka kerja yang diberikan;		
39. Retensi		
40. Jumlah saldo kewajiban jangka pendek dan jangka panjang yang diklasifikasikan berdasarkan pemberi pinjaman;		
41. Jumlah saldo kewajiban berupa utang pemerintah berdasarkan jenis sekuritas utang pemerintah dan jatuh temponya;		
42. Bunga pinjaman yang terutang pada periode berjalan dan tingkat bunga yang berlaku;		
43. Konsekuensi dilakukannya penyelesaian kewajiban sebelum jatuh tempo;		
Perjanjian restrukturisasi utang meliputi:		
44. Pengurangan pinjaman;		
45. Modifikasi persyaratan utang;		
46. Pengurangan tingkat bunga pinjaman;		
47. Pengunduran jatuh tempo pinjaman;		
48. Pengurangan nilai jatuh tempo pinjaman; dan		
49. Pengurangan jumlah bunga terutang sampai dengan periode pelaporan		
50. Jumlah tunggakan pinjaman yang disajikan dalam bentuk daftar umur utang berdasarkan kreditur.		

Biaya pinjaman:		
51. Perlakuan biaya pinjaman;		
52. Jumlah biaya pinjaman yang dikapitalisasi pada periode yang bersangkutan;		
53. Tingkat kapitalisasi yang dipergunakan.		



UNIVERSITAS ISLAM NEGERI
ALAUDDIN
 M A K A S S A R

Lampiran 4

Hasil Uji Statistik deskriptif

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Ln_Ukuran_Pemda	35	27.56	34.31	28.4562	1.15679
Tingkat_Kemandirian	35	.01	.55	.1326	.13463
Ukuran_Legislatif	35	25.00	85.00	39.1714	13.83407
Temuan_Audit	35	2.00	15.00	6.2571	3.52589
Tingkat_Pengungkapan	35	43.40	67.92	54.6092	6.89379
Valid N (listwise)	35				

Lampiran 5

Tabel Uji Statistik *Kolmogorov-Smirnov*

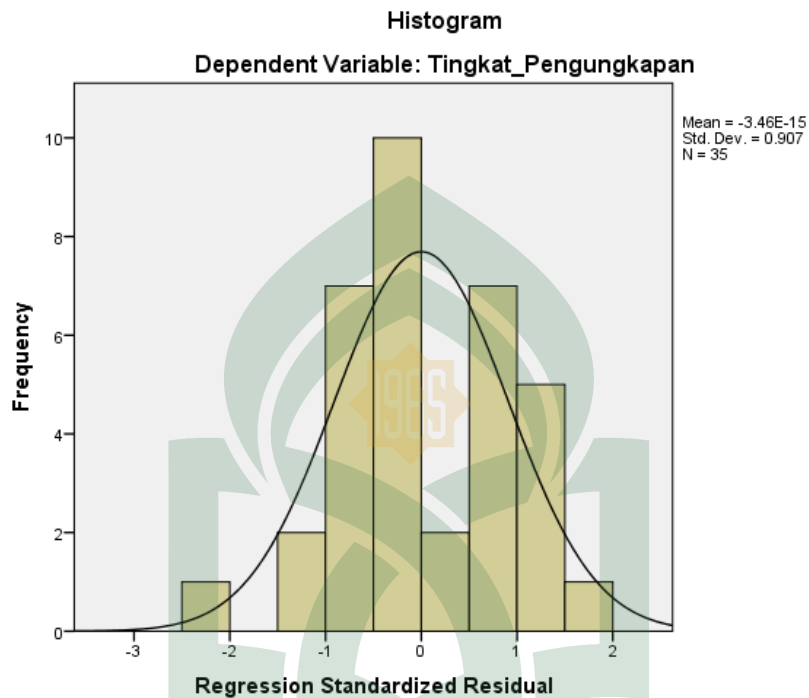
One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		
		Unstandardized Residual
N		35
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	0E-7
	Std. Deviation	2.77809513
	Absolute	.132
Most Extreme Differences	Positive	.132
	Negative	-.112
Kolmogorov-Smirnov Z		.782
Asymp. Sig. (2-tailed)		.574

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Lampiran 6

Gambar Analisis Grafik Histogram



Lampiran 7

Tabel Uji Multikolonieritas

Coefficients ^a							
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
(Constant)	-20.885	23.860		-.875	.388		
Ln_Ukuran_Pemda	1.747	.848	.540	2.060	.048	.333	3.006
Tingkat_Kemandirian	-11.371	7.648	-.409	-1.487	.147	.302	3.309
Ukuran_Legislatif	.092	.044	.347	2.067	.047	.811	1.233
Temuan_Audit	-.390	.152	-.392	-2.574	.015	.987	1.013

a. Dependent Variable: Tingkat_Pengungkapan

Lampiran 8

Tabel Uji Glesjer

Coefficients ^a					
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	12.810	12.205		1.050	.302
Ln_Ukuran_Pemda	-.319	.434	-.207	-.736	.468
1 Tingkat_Kemandirian	.652	3.912	.049	.167	.869
Ukuran_Legislatif	-.053	.023	-.425	-2.358	.025
Temuan_Audit	.046	.078	.097	.597	.555

a. Dependent Variable: abresid

Lampiran 9

Tabel Hasil Uji Autokorelasi

Model Summary ^b					
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.560 ^a	.313	.222	3.30018	2.458

a. Predictors: (Constant), Temuan_Audit, Ukuran_Legislatif, Ln_Ukuran_Pemda, Tingkat_Kemandirian

b. Dependent Variable: Tingkat_Pengungkapan

Lampiran 10
Hasil Uji Runs Test

Runs Test	
	Unstandardized Residual
Test Value ^a	-.44053
Cases < Test Value	17
Cases >= Test Value	18
Total Cases	35
Number of Runs	20
Z	.348
Asymp. Sig. (2-tailed)	.728

a. Median

Lampiran 11
Tabel Hasil Analisis Regresi

Coefficients ^a					
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-20.885	23.860		-.875	.388
Ln_Ukuran_Pemda	1.747	.848	.540	2.060	.048
1 Tingkat_Kemandirian	-11.371	7.648	-.409	-1.487	.147
Ukuran_Legislatif	.092	.044	.347	2.067	.047
Temuan_Audit	-.390	.152	-.392	-2.574	.015

a. Dependent Variable: Tingkat_Pengungkapan

Lampiran 12

Tabel Hasil Uji Statistik F

ANOVA ^a					
Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	149.100	4	37.275	3.423	.020 ^b
Residual	326.735	30	10.891		
Total	475.836	34			

a. Dependent Variable: Tingkat_Pengungkapan

b. Predictors: (Constant), Temuan_Audit, Ukuran_Legislatif, Ln_Ukuran_Pemda, Tingkat_Kemandirian

Lampiran 13

Tabel Hasil Koefisien Deterrminasi

Model Summary ^b					
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.560 ^a	.313	.222	3.30018	2.458

a. Predictors: (Constant), Temuan_Audit, Ukuran_Legislatif, Ln_Ukuran_Pemda, Tingkat_Kemandirian

b. Dependent Variable: Tingkat_Pengungkapan

Lampiran 14

Tabel Hasil Analisis Regresi Selisish Mutlak

Model	Coefficients ^a			t	Sig.
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	19.273	2.454		7.855	.000
Zscore(Ln_Ukuran_Pemda)	1.281	.719	.342	1.783	.087
Zscore(Tingkat_Kemandirian)	3.756	2.277	1.004	1.649	.112
Zscore(Ukuran_Legislatif)	-1.090	.919	-.291	-1.186	.247
1 Zscore(Temuan_Audit)	-3.393	.840	-.907	-4.042	.000
Zscore(SPI)	-3.012	.830	-.805	-3.631	.001
M1	.015	.005	.392	2.773	.010
M2	-3.778	1.586	-1.283	-2.382	.025
M3	.022	.008	.883	2.908	.008
M4	.054	.021	.594	2.589	.016

a. Dependent Variable: Tingkat_Pengungkapan

Lampiran 2

DAFTAR POIN PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH (LKPD) TAHUN 2015

		POIN PENGUNGKAPAN																										
NO	KABUPATEN	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
1	Pemprov	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1
2	Makassar	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1
3	Gowa	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
4	Bantaeng	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1
5	Bulukumba	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
6	Maros	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
7	Pangkep	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
8	Pare-pare	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1
9	Pinrang	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
10	Toraja Utara	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0
11	Bone	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0
12	Soppeng	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
13	Wajo	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1
14	Luwu	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	0	0	1	1	1	0	0	0	0
15	Palopo	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
16	Luwu Utara	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1
17	Luwu Timur	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1

POIN PENGUNGKAPAN																										JUMLAH
28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50	51	52	53	
0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	36
0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	35
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	32
1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	36
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	31
1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	30
1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	27
1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	32
0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	31
1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	31
1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	35
1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	30
0	0	0	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	31
1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	29
1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	27
0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	27
0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0	29

DAFTAR POIN PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH (LKPD) TAHUN 2013

[illegible]

POIN PENGUNGKAPAN																												JUMLAH
28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50	51	52	53			
1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	32		
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	29		
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	27		
0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	24		
1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	25		
0	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	25		
1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	24		
0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	23		

Lampiran 3

REKAP DATA PENELITIAN TAHUN 2013-2015													
NO	KABUPATEN				DISC	Ukuran Pemda (X1)	Ln_Ukuran Pemda	(PAD)	Total Pendapatan	TKD(X2)	L(X3)	T(X4)	SPI(M)
1	Pemprov 2015	36	53	100	67.9	8146167988934.76	29.73	3432698249296.00	6445779161296.00	0.53	85	10	8
2	Makassar	35	53	100	66	6862850117807.73	29.56	992147612000.00	3221742911000.00	0.31	50	6	9
3	Gowa	32	53	100	60.4	2876036366297.38	28.69	15354818304.91	1587139805282.00	0.01	45	8	13
4	Bantaeng	36	53	100	67.9	1685688404007.98	28.15	49811344927.13	818631057071.76	0.06	25	4	7
5	Bulukumba	31	53	100	58.5	1761535575918.56	28.20	112996638470.00	1331962405570.00	0.08	40	9	8
6	Maros	30	53	100		1801794260304.37	28.22	196185309800.00	1214192716615.00	0.16	35	2	7
7	Pangkep	27	53	100	50.9	1681364052504.61	28.15	141090708797.89	1255323437265.89	0.11	31	5	6
8	Pare-pare	32	53	100	60.4	1562360829764.10	28.08	122188461211.00	845462433671.98	0.14	25	6	10
9	Pinrang	31	53	100	58.5	2347895867104.38	28.48	95035256694.00	1181473904094.00	0.08	40	2	7
10	Toraja Utara	31	53	100	58.5	1000144642996.55	27.63	83723505884.69	847534775595.63	0.10	35	3	6
11	Bone	35	53	100	66	1665912170539.34	28.14	156421992399.00	1898232541152.00	0.08	45	4	4
12	Soppeng	30	53	100	56.6	1404247299066.74	27.97	57986825109.00	1040140112247.00	0.06	30	6	9
13	Wajo	31	53	100	58.5	2214229644903.74	28.43	108891498375.00	1322030332665.00	0.08	40	8	5
14	Luwu	29	53	100	54.7	1569226881530.68	28.08	73737316620.00	1240841616470.00	0.06	35	6	9
15	Palopo	27	53	100	50.9	1468351182611.25	28.02	85337454367.00	869072896278.00	0.10	25	3	6
16	Luwu Utara	27	53	100	50.9	1118072694320.03	27.74	86213061260.10	1071788441308.08	0.08	35	7	7
17	Luwu Timur	29	53	100	54.7	2169349176880.70	28.41	147078305324.71	1173158399935.29	0.13	30	3	6
18	Pemprov 2014	35	53	100	66	794561581435041.00	34.31	3128864413872.00	5650575561606.00	0.55	75	7	8
19	Gowa	29	53	100	54.7	2462640610500.74	28.53	132991839068.00	1213569993814.00	0.11	45	15	9
20	Bulukumba	27	53	100	50.9	1281399155783.53	27.88	91456622534.00	1088477944376.00	0.08	40	6	14
21	Maros	29	53	100	54.7	1187493652617.40	27.80	150022399954.00	1043529935692.00	0.14	35	4	9
22	Pangkep	27	53	100	50.9	1124837121391.49	27.75	101835962272.81	913802938297.92	0.11	35	5	3
23	Barru	25	53	100	47.2	2189898709563.39	28.41	53616335034.00	697231115918.00	0.08	25	5	8
24	Pinrang	27	53	100	50.9	2122135504081.90	28.38	87007522019.00	982946733919.00	0.09	40	10	11
25	Soppeng	25	53	100	47.2	1734492814288.51	28.18	50400012080.00	829201218469.00	0.06	30	3	13
26	Luwu utara	25	53	100	47.2	931076960420.35	27.56	77122094855.00	888742298400.00	0.09	35	3	5
27	Luwu Timur	26	53	100	49.1	2672973430405.62	28.61	141754000599.00	999143872972.00	0.14	30	3	8

28	Pemprov 2013	32	53	100	60.4	11356518073049.40	30.06	2641160646495.00	4996499327036.00	0.53	75	10	11
29	Gowa	29	53	100	54.7	2244498918304.14	28.44	103002562462.00	2244498918304.14	0.05	45	13	5
30	Bulukumba	27	53	100	50.9	1096144339060.62	27.72	44147305700.00	918248587468.00	0.05	40	8	9
31	Maros	24	53	100	45.3	1766937450044.94	28.20	102732500000.00	920121245914.00	0.11	35	2	3
32	Pangkep	25	53	100	47.2	1124837121391.49	27.75	87136779580.96	887053848552.96	0.10	35	3	8
33	Barru	25	53	100	47.2	2019577070095.15	28.33	37398478377.00	609253373864.00	0.06	25	5	7
34	Pinrang	24	53	100	45.3	1939737495605.65	28.29	52662336069.00	868286528078.00	0.06	40	10	6
35	Luwu Utara	23	53	100	43.4	1556740581031.14	28.07	44738385844.77	736872690959.98	0.06	35	15	5

KETERANGAN:

DISC = Tingkat Pengungkapan Pemerintah Daerah, Ukuran Pemda = Total Aset Pemerintah Dearah , PAD = Pendapatan Asli Daerah,

TKD = Tingkat Kemandirian Daerah, L = Ukuran Legislatif, T = Temuan Audit, SPI = Sistem Pengendalian Intern





RIWAYAT HIDUP

AYU RAHAYU. Lahir di Kampili Kecamatan Pallangga, Kabupaten Gowa pada 08 Agustus 1993. Penulis adalah anak pertama dari dua bersaudara oleh Ayahanda Halik dan Ibunda Rabiati. Perjalanan pendidikan diawali di SD Inpres Ritaya, lulus pada tahun 2005, Kemudian melanjutkan ke SMP NEG 2 Pallangga lulus pada tahun 2008 dan melanjutkan ke SMA NEG 1 PALLANGGA, Gowa. Pendidikan tinggi dimulai ketika lulus Ujian Masuk Mandiri (UMM) tahun 2012, pada saat itu penulis diterima di jurusan akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam. Universitas Islam Negeri Alauddin Makassar, dengan pengalaman organisasi terlibat dalam Himpunan Mahasiswa Jurusan Akuntansi (HMJ) Akuntansi di bidang kerohanian. Di Tahun 2016, penulis fokus mengerjakan tugas akhir (SKRIPSI) sebagai salah satu syarat memperoleh gelar sarjana akuntansi.

UNIVERSITAS ISLAM NEGERI
ALAUDDIN
M A K A S S A R